

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Legislativní úprava a dokumentace transferových cen v obchodní společnosti
Legislation and Documentation of Transfer Prices in the Business Company

Student: Bc. Kristýna Hanáčková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2015

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kristýna Hanáčková**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Téma: **Legislativní úprava a dokumentace transferových cen v obchodní společnosti**
Legislation and Documentation of Transfer Prices in the Business Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Právní a účetní aspekty transferových cen
 3. Daňové aspekty transferových cen
 4. Zpracování dokumentace transferových cen ve společnosti TOSHULÍN, a. s.
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích*. Praha: GRADA, 2014. 96 s. ISBN 978-80-247-4834-4.
SKÁLOVÁ, Jana a Pěva ČOUKOVÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 430 s. ISBN 978-80-7357-485-7.
ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností (daňové a právní souvislosti)*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015

Ing. Jana Hálalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně na základě uvedené literatury, mimo přílohy č. 1 a 2.“

V Ostravě 20.4.2015


.....
Bc. Kristýna Hanáčková

Obsah

Obsah.....	3
1. Úvod.....	5
2. Právní a účetní aspekty transferových cen.....	7
2.1. Princip tržního odstupu	8
2.2. Srovnávací analýza	9
2.3. Metody pro stanovení transferových cen	12
2.3.1. Tradiční transakční metody.....	13
2.3.2. Transakční ziskové metody	15
3. Daňové aspekty transferových cen	18
3.1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	19
3.2. Pokyny Ministerstva financí k převodním cenám	20
3.2.1. Pokyn D – 332 k uplatňování mezinárodních standardů.....	20
3.2.2. Pokyn D – 333 k posouzení způsobu tvorby převodní ceny	21
3.2.3. Pokyn D – 334 k rozsahu dokumentace	23
3.3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	26
3.3.1. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění	28
3.3.2. Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění.....	29
4. Zpracování dokumentace transferových cen ve společnosti TOSHULIN, a.s.	30
4.1. Informace o spojených osobách	30
4.1.1. Informace o jednotlivých společnostech	32
4.1.2. Výsledky hospodaření spojených osob.....	34
4.1.3. Rozdělení funkcí a rizik uvnitř skupiny	35
4.2. Informace o společnosti TOSHULIN, a.s.	36
4.2.1. Podnikatelská činnost společnosti	37
4.1.2. Přehledy vlastnictví nehmotného majetku	37
4.3. Informace o obchodním vztahu (transakci).....	39
4.3.1. Produkty a služby realizované v rámci skupiny spojených osob.....	39

4.3.2. Rozsah obchodních transakcí.....	41
4.3.3. Obchodní podmínky.....	43
4.4. Informace o způsobu tvorby převodních cen	50
5. Závěr	52
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	54
SEZNAM ZKRATEK	56
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Celosvětová ekonomická globalizace. Tento pojem lze chápat jako proces změn, který mimo jiné vede k propojování ekonomických činností podniků v různých státech světa. Globalizace tak přispívá k vytváření nadnárodních společností, které své obchodní a výrobní aktivity rozmisťují do různých částí světa. V takovém případě dochází k situacím, že dané společnosti podléhají více než jedné judikatuře. Mohou vznikat problémy, jelikož jednotlivé státní judikatury se mohou lišit. Následně může dojít k tomu, že společnosti přesunují zdanitelné příjmy do jurisdikcí s nižším zdaněním.

Kapitálově propojené společnosti, tzv. spojené osoby respektive spřízněné osoby, vznikají na základě obchodních podílů, které vlastní jedna osoba vůči druhé. Tyto osoby mezi sebou mohou obchodovat. Vznikají tak vzájemné obchodní transakce v rámci jedné skupiny podniků. Ceny, za něž jsou tyto transakce zprostředkovány, jsou nazývány převodní, transferové nebo srovnatelné ceny (v některých literaturách kontrolované ceny). Bez ohledu na existující vztah (obchodní podíl), ceny za transakce musí být srovnatelné s cenami běžně vznikajícími na trhu mezi nezávislými, dobře informovanými osobami, tzv. tržní respektive běžné ceny. V praxi mohou být sjednané ceny mezi spojenými osobami odlišné od cen tržních. Aby bylo zbráněno vzniku takových cen, přijala Evropská Unie směrnici, která uvádí povinnost tvorby převodních cen v souladu s principem tržního odstupu. Společnosti, které obchodují v rámci skupiny spojených osob, by měly vytvořit dokumentaci k tvorbě převodní ceny. Jedná se o dokumenty pomocí, kterých společnost zdůvodní tvorbu dané transferové ceny a zároveň srovnatelnost dané ceny s cenami obvyklými na trhu za srovnatelné transakce.

Pro zpracování teoretické části se vychází z předpisů platných k 31. 12. 2014. V první části jsou popsány právní a účetní aspekty transferových cen. Základem je princip tržního odstupu dále srovnávací analýza a v neposlední řadě metody, dle kterých lze stanovit převodní ceny v jednotlivých případech. Metody jsou tradiční transakční a ziskové. Druhý oddíl teoretické části je zaměřen na daňové aspekty transferových cen. Jedná se o zákony a pokyny Ministerstva financí k dané problematice. Ty zahrnují uplatnění mezinárodních standardů, způsob tvorby ceny a

rovněž rozsah dokumentace. V závěru je pár slov věnováno modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění a metodám zamezení dvojího zdanění.

Cíl práce je uveden ve čtvrté kapitole. Je jím stanovení dokumentace k převodním cenám skupinových transakcí akciové společnosti TOSHULIN. Společnost je mateřskou společností vlastnící několik dcer, s nimiž obchoduje. Ve společnosti zatím nedošlo ke zpracování dokumentace v potřebném rozsahu. Pokud by společnost podcenila tuto oblast a došlo by k daňové kontrole ze strany české daňové správy, následky by mohly být velmi nepříjemné. V případě chybějící či nedostatečné dokumentace, může dojít ke zvýšenému zájmu správce daně o danou oblast, což může vést až k doměření daně, penále a úrokům z prodlení. Proto je nutné dokumentaci vytvořit dle předepsaných dokumentů pro případ daňové kontroly. Dílčím cílem je stanovení převodních cen dle metod uvedených v předpisech k tvorbě převodních cen v souladu s principem tržního odstupu.

Pro dosažení cílů práce bude využita metoda popisu jednotlivých složek dokumentace a analýza ekonomických údajů akciové společnosti.

2. Právní a účetní aspekty transferových cen

Jeden z trendů současného podnikání je pronikání na zahraniční trhy. To není jednoduché, jelikož konkurence je vysoká. Proto často dochází, pro zvýšení konkurenceschopnosti na trhu, ke spojování společností, právě za účelem získání většího podílu na trhu. Na základě toho se vytváří obrovské ekonomické jednotky. Takové společnosti jsou pak nazývány tzv. skupina podniků. Dojde-li ke spojení společností z různých států, jedná se pak o nadnárodní společnosti. Mezi takovými spřízněnými společnostmi může docházet ke vzniku jiných podmínek při nákupu a prodeji zboží či služeb v porovnání s těmi, které jsou ujednány na trhu.

Problematika převodních cen se častěji týká společností působících na nadnárodní úrovni. Převodní ceny lze chápat jako ceny, za něž společnost převádí zboží a nehmotný majetek respektive poskytuje služby sdružené společnosti. Jedná se tedy o ceny sjednané v rámci jedné skupiny.

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) se snaží podporovat globální ekonomiku. Její snahou je přispět k rozšiřování světového mnohostranného nediskriminačního obchodu a napomáhat členským zemím k dosahování nejvyššího udržitelného ekonomického růstu. Ke splnění těchto cílů je nutná součinnost v oblasti mezinárodního zdanění. OECD vydala směrnici, která upravuje problematiku mezinárodního zdanění a řeší otázky týkající se převodních cen. Daný dokument je Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“). Poslední aktualizace k 22. červnu 2010. Jelikož stále více roste světový obchod, je nutné řešit daňové otázky týkající se daňových správ a společností jako takových. Stále častěji dochází ke vzniku společností působících na nadnárodní úrovni. Ty jsou následně vystaveny daňovým otázkám z více než jedné jurisdikce. Daňové otázky týkající se této problematiky právě řeší Směrnice OECD.

Problematika převodních cen je velmi rozsáhlá. I proto je Směrnice OECD obsáhlým dokumentem. Jedná se o jeden ze základních dokumentů v problematice převodních cen. Tato směrnice řeší základní otázky jako je princip tržního odstupu, metody stanovení převodních cen, srovnávací analýzu, dokumentaci, zvláštní případy úplat (viz níže). Směrnice OECD má mimo jiné za cíl sjednocení postupů daňových správ a spojených osob při řešení případů převodních cen, snižovat vzájemné konflikty a vyvarovat se nákladným soudním sporům.

V české daňové úpravě se touto problematikou zabývá zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (viz. Kapitola 3.1.). Jako další dokumenty lze uvést pokyny vydané Ministerstvem financí ČR. Především se jedná o pokyny D – 332 až D – 334 (viz Kapitola 3.2.).

2.1. Princip tržního odstupu

Podmínky stanovení vztahů mezi nezávislými podniky - zejména obchodní a finanční podmínky – jsou z pravidla určeny působením tržních sil. To však nemusí platit v případě stanovení podmínek mezi sdruženými podniky, respektive členy skupiny nadnárodních společností (dále jen „NNS“). Vztahy mezi spojenými osobami se mohou lišit od vztahů mezi nezávislými osobami, tedy mohou být tvořeny jiné podmínky při tvorbě ceny. Společnosti mají smysl takové ceny tvořit za účelem minimalizace daňového zatížení. V případě, že převodní ceny nejsou výsledkem působení tržních sil, mohou být daňové povinnosti sdružených podniků zkresleny. Cenu, kterou nelze odvodit prostřednictvím působení tržních sil, lze určit předpokladem mezi nezávislými podniky v obdobných transakcích za obdobných okolností. Daňové správy se snaží, aby daňové subjekty tvořili ceny za podmínek obvyklých na trhu mezi nezávislými dobře informovanými subjekty.

Stát nemůže přímo zasahovat do tvorby ceny za transakce mezi společnostmi. Avšak smí přijmout určitá opatření, jak ceny tvořit. Proto se členské státy OECD dohodly, že zisky sdružených podniků budou upraveny do té míry, aby byla odstraněna možná zkreslení. Základ daně bude očištěn o deformace vzniklé při neobvyklé cenotvorbě v transakcích mezi spojenými osobami. Principem pro zajištění správného stanovení ceny je princip tržního odstupu.

Princip tržního odstupu je definován v Článku 9, Modelové daňové smlouvy OECD. Tato mezinárodní norma se používá ke stanovení převodních cen pro daňové účely (viz Kapitola 3.3.). Princip je definován takto: *„Jsou-li mezi dvěma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny podmínky, nebo jim jsou uloženy, které se liší od těch, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodů těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“* Tento princip by měl zajistit korektní uplatnění přístupu samostatných subjektů uvnitř skupiny. Jedná se o mezinárodně uznávaný standard pro určení převodních cen.

Princip tržního odstupu lze v českých podmínkách jednoduše vysvětlit takto: ke stanovení daňového základu dle českých daňových zákonů se pro účely daně z příjmů použije cena obvyklá. Tato věta vychází z Pokynu MF č. D – 332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (dále jen „pokyn D – 332“). Dále je problematika dodržení daného principu řešena ve smlouvách při zkoumání transakcí a jejich ocenění, která jsou uskutečněna mezi spojenými osobami, z nichž jedna je rezidentem ČR a druhá rezidentem ve státě, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Princip je také upraven v české právní úpravě v zákoně o daních z příjmů (viz níže). Využití při kontrolování transakcí a jejich oceňování v rámci ekonomicky a personálně spojené skupiny osob v situaci, kdy se jedná o transakce mezi dvěma českými rezidenty nebo o transakce mezi rezidentem ČR a rezidentem státu, s nímž má ČR podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Sdružené (spojené) podniky pro účely stanovení převodních cen jsou takové dvě společnosti, z nichž se jedena účastní přímo nebo nepřímo na kontrole, vedení, případně jmění druhé společnosti. Za sdružené lze považovat i ty, které se účastní přímo nebo nepřímo na kontrole, vedení nebo jmění obou společností, tedy jsou pod společnou kontrolou. Mezi takto propojenými osobami může docházet k porušování principu tržního odstupu. Na druhou stranu sdružené podniky nemají vždy zájem stanovit podmínky výhodnější než takové, které vznikají nebo by vznikly na trhu. Často mezi sebou smlouvají, jako by byly právě nezávislými podniky. Daňové správy by neměly vždy podezírat sdružené podniky ze zmanipulování podmínek.

V principu tržního odstupu se považují členové sdružených podniků za samostatné subjekty spíše než za neodlučitelné části jediného podniku. Tento přístup samostatných subjektů jedná se členy skupiny jako s nezávislými subjekty. Avšak důraz je spíše kladen na povahu transakcí a na podmínky transakcí lišící se od podmínek mezi nezávislými subjekty. Jedná se tedy o analýzu řízených transakcí. Takovou analýzu označujeme jako srovnávací analýzu, která představuje podstatu aplikace principu tržního odstupu.

2.2. Srovnávací analýza

Základem srovnávací analýzy je odstavec 1 článku 9, Modelové smlouvy OECD. V daném odstavci je pojednáno o tom, jaké informace daňový poplatník potřebuje ke správnému stanovení ceny. Jedná se o:

- vymezení podmínek, které jsou stanoveny nebo uloženy mezi spojenými osobami a dále podmínky, které by vznikly mezi nezávislými podniky při stejných transakcích za účelem povolení k přepisování účetnictví pro správný výpočet daňové povinnosti spojených osob dle článku 9 Modelové smlouvy OECD,
- vymezení zisku, jež vzniká dané osobě při aplikaci principu tržního odstupu, a to rovněž za účelem případného přepisování účetnictví.

Důležité vlastnosti nebo faktory pro zajištění srovnatelnosti mohou být charakteristiky převáděného majetku nebo služby, funkce, které vykonávají sledované podniky (použitý majetek, riziko), smluvní podmínky, podnikatelské strategie, ekonomické okolí podniků. Míra ovlivnění těmito faktory bude záviset na kontrolované transakci a zvolené metodě pro stanovení ceny. Různé faktory jsou více či méně důležité u různých metod stanovení převodní ceny. Například faktory ovlivňující stanovení ceny mohou pomoci při volbě vhodné metody pro stanovení ceny. Faktor vlastnosti výrobků je důležitější u metody srovnatelné nezávislé ceny než u metody čistého rozpětí (viz Kapitola 2.2.).

Jedním z nejdůležitějších faktorů srovnávací analýzy jsou charakteristické vlastnosti výrobků. Vlastnosti výrobků totiž částečně vysvětlují rozdíly cen produktů na trhu. Právě proto může být ve srovnávacím řízení tento faktor velmi užitečný. Důležitými vlastnostmi v případě převodu majetku jsou kvalita, fyzické vlastnosti, spolehlivost, dostupnost, objem nabídky. V případě poskytnutí služeb je to rozsah a povaha služby. Dle zvolené metody pro stanovení převodní ceny se danému faktoru přiřkládá váha. Největší váha v případě toho faktoru se přiřkládá u metody srovnatelné nezávislé ceny (viz Kapitola 2.3.1.), a to z toho důvodu, že jakékoliv významné rozdíly ve vlastnostech majetku nebo služeb mohou mít velký vliv na cenu. U zbylých dvou transakčních metod je nízká pravděpodobnost, že dané rozdíly ve vlastnostech majetku nebo služby budou mít vliv při stanovení ceny. Stejně je to i u druhé skupiny metody transakčních ziskových (viz Kapitola 2.3.2.). Avšak ani u těchto metod nelze tento faktor zcela přehlížet.

Funkční analýza je dalším důležitým faktorem, a to při určení, zda dané řízené transakce jsou nezávislé a zároveň zda lze srovnávat dané subjekty a řízené transakce. Podle Směrnice OECD: *„Tato funkční analýza se snaží identifikovat a srovnat ekonomicky významné realizované činnosti a odpovědnosti, použitý majetek a rizika podstoupená stranami příslušných transakcí. Pro tento účel by mohlo být*

prospěšné chápat strukturu a organizaci skupiny a to, jak tyto faktory ovlivňují kontext, ve kterém daný daňový poplatník podniká.“ Danými funkcemi, které by měl daňový subjekt a daňové instituce určit, jsou výroba, montáž, výzkum a vývoj, nákup, marketing, doprava, financování, distribuce a řízení. Dalším krokem jsou úpravy týkající se významných odchylek od funkcí, které provádí nezávislý subjekt, s nímž je kontrolovaná strana srovnávána. Při tomto posuzování je důležitá ekonomická významnost daných funkcí v rámci jejich frekvence, povahy a hodnoty pro dané strany transakce. Při posouzení je neméně významné posouzení typu (stroje, zařízení, vybavení) a povahy použitého majetku (tržní hodnota, stáří, ochranná práva, atp.). Úpravy lze provádět takto: přijetí většího rizika může být nahrazeno zvýšením předpokládaného výnosu a naopak. Subjekty nelze srovnávat, pokud existují podstatné rozdíly u posuzovaných rizik a zároveň není možné vykonat vhodné úpravy. Rizika, která lze zahrnout jsou tržní rizika (vstupní náklady, vstupní ceny), rizika ze ztráty investic do majetku, výzkumu a vývoje, finanční rizika spojená se změnou měnových kurzů nebo úrokových měr, atd.

V závislosti na vykonávaných funkcích (používaný majetek a podstoupená rizika) se určí rozložení rizik mezi účastníky se strany, a také očekávané podmínky každé strany při tržním obchodování. Záleží, jaké veškeré funkce bude strana vykonávat (jaká rizika přijme), a podle toho se bude odvíjet výše jejího výnosu (respektive zisku).

Dalším faktorem jsou smluvní podmínky. Ty obecně určí, jak se mezi zúčastněné strany rozdělí odpovědnosti, rizika a přínosy. Tato analýza by měla představovat složku již zmíněné funkční analýzy. Jedná se o písemně určené podmínky sledovaných transakcí. Jestliže nejsou některé podmínky ve smluvních podmínkách stanoveny, subjekty se chovají dle ekonomických zásad (obecně se dle nich řídí vztahy v rámci nezávislých subjektů).

Na různých trzích může docházet k situaci, že u srovnatelných transakcí týkajících se stejného majetku či služby dojde k rozdílné ceně. Dochází k tomu právě z důvodu různorodosti trhů. Pro zajištění srovnatelných transakcí je nutné, aby trhy, na nichž kontrolované a nezávislé podniky obchodují, neměly významný vliv na cenu, případně aby alespoň existoval způsob pro příslušnou úpravu. Nejdříve je nutné identifikovat relevantní trh se srovnatelnými produkty. Přičemž sledujeme:

- geografické umístění,
- velikost trhu,

- rozsah konkurence,
- vzájemné postavení kupujících a prodávajících,
- dostupnost a riziko,
- srovnatelný (substituční) produkt,
- úroveň nabídky a poptávky.

Dále dle důležitosti zjišťujeme kupní sílu spotřebitele, výrobní náklady, povahu a rozsah státní regulace trhu, atp. Stanovení daných atributů pomůže určit velikost dopadu ekonomických okolností na cenu a na základě toho přijmout vhodné úpravy k jejich eliminaci.

Poslední skupinou faktorů mající vliv na srovnatelnost jsou podnikatelské strategie. K podnikatelským strategiím, jež jsou brány v úvahu, patří inovace a vývoj nového produktu, averze k riziku, míra diverzifikace, existující a plánované právní předpisy, politické změny, atp. Dalším podnikatelskou strategií může být projekt zaměřený na pronikání na nový trh. Podnik například stanoví dočasně nižší cenu svého produktu, než jaká je na volném trhu, právě za účelem proniknutí na tento nový trh. Zároveň by se takovémuto podniku mohly zvýšit náklady, tím pádem by vykazoval nižší zisk. Daňová správa by měla při posuzování převodní ceny brát v úvahu i takové chování daňových poplatníků.

2.3. Metody pro stanovení transferových cen

Směrnice OECD mimo jiné vymezuje i nástroje, pomocí kterých lze uplatnit princip tržního odstupu. Takovými nástroji jsou metody pro stanovení převodních cen. Metody lze třídit na tradiční transakční metody a transakční ziskové metody. Do první skupiny řadíme metodu srovnatelné nezávislé ceny, metodu ceny při opětném prodeji a metodu nákladů a přírážky. Do druhé skupiny metod řadíme transakční metodu čistého rozpětí a transakční metodu rozdělení zisku. Správné určení ceny v rámci jedné skupiny podniků závisí na detailní analýze faktorů uvedených v Kapitole 2.2. Srovnávací analýza (viz výše).

Metodami se zabývá Směrnice OECD v Kapitole 2. Metody pro stanovení převodních cen. Na základě principů v této směrnici byl vydán metodický pokyn D-332.

2.3.1. Tradiční transakční metody

Tradiční transakční metody lze rozdělit na metody přímé a nepřímé. K metodám přímým lze zařadit metody srovnatelné nezávislé ceny. Aplikace této metody je prostřednictvím srovnání nezávislých transakcí. V rámci metod nepřímých můžeme zařadit dvě metody, a to metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přirážky.

a) Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Tato metoda předpokládá ustanovení § 23 odst. 7 ZDP (viz. Kapitola 3.1.). Jedná se o srovnání kontrolovaných transakcí s transakcemi obdobnými mezi jinými subjekty, tedy transakcemi nezávislými. Na základě těchto transakcí se pak stanoví cena. Jde o srovnání ceny nezávislé a kontrolované. Předpokladem je nalezení srovnatelných transakcí. Metoda je nejjednodušší z hlediska použitelnosti. Lze využít v rámci prodeje běžného zboží (jedná se o srovnatelný respektive totožný výrobek) nebo poskytování běžných služeb. Na druhou stranu je velmi obtížné najít takovou odpovídající transakci. Metoda je přímá a spolehlivá z hlediska aplikace principu tržního odstupu. Má přednost před ostatními metodami. Dle Směrnice OECD je tato metoda jasně preferována.

V případě, že nelze najít srovnatelnou transakci, musí dojít k úpravám. Provedené úpravy mají velký vliv na relativní spolehlivost analýzy dle této metody a na výsledné stanovení ceny. Proto by tyto úpravy měly být prováděny reálně a s co největší spolehlivostí. Nepochybně má metoda i další výhodu. Tou je její nezávislost na interním informačním systému dané jednotky. Výsledná cena je srovnatelná s tou, která by vznikla na trhu mezi nezávislými podniky. To však nemusí platit v případě, kdy musí dojít k úpravám z důvodů nenalezení srovnatelné transakce.

Metodu srovnatelné nezávislé ceny lze dělit do dvou druhů:

- interní metoda – podnik obchoduje se spojenou osobou v rámci kontrolovaných cen a zároveň s nezávislou osobou za tržní ceny,
- externí metoda – daný produkt vyrábí i jiný subjekt a produkt je obvykle obchodován na srovnatelném trhu, kde lze zjistit jeho tržní cenu. V praxi je tato metoda složitější, jelikož pro osoby povinné k dani je složité získat potřebné informace.

b) Metoda při opětovném prodeji

Cena nákupu od sdruženého podniku je porovnávána s cenou při dalším prodeji. Výchozí cenou je tedy cena nakoupeného produktu od sdruženého podniku prodaného nezávislému podniku. Tato cena je pak snížena o přírážku respektive cenové rozpětí závislého prodejce. Kontrolovaná cena se rovná ceně nezávislé snížené o přírážku závislého prodejce. Tento způsob stanovení ceny vychází, jak z informací zjištěných na trhu (informace o nezávislé ceně), tak z interních informací daného podniku (informace o marži respektive přírážce). Výslednou cenu výrazně ovlivňuje výše hrubé přírážky, jež je odvozena z marže. Marže je odvoditelná ze srovnatelných transakcí s nezávislými podniky nebo z marže, která je dosažena ve sledovaném podniku u stejných produktů prodávaných nezávislým subjektům. V každém případě hrubá přírážka by měla pokrýt především prodejní náklady a ostatní provozní náklady zahrnující přiměřenou výši zisku a to s ohledem na využívání aktiv, na možná rizika a jiné podnikatelské atributy.

Při metodě opětovného prodeje se výše cenového rozpětí rozděluje na:

1. malou výši – v situaci, kdy prodejce je pouze distributorem daného produktu, tzn., že neprovádí významnou obchodní činnost, pouze produkt předává třetí straně,
2. vyšší výši – v situaci, kdy prodejce nese určitá rizika, např. riziko z vlastnictví, plnou odpovědnost, rizika z marketingu, distribuce, záruk, reklamy, atp. nebo se významně podílí na tvorbě nebo údržbě nehmotného majetku spojeného s daným produktem.

Ve druhé situaci (vyšší výše) je podstatně obtížnější určit cenové rozpětí, jelikož je nesnadné ocenit úroveň aktivit vykonávaných prodejcem, a zároveň tyto aktivity doložit podstatnými důkazy. Důležitou roli zde hraje také čas. Čím kratší je období mezi nákupem a prodejem, tím méně faktorů, rizik a dalších je nutno brát v úvahu při stanovení ceny. Zároveň je cena přesnější.

Metodu je vhodné využít v případě marketingových operací. Velmi vhodné je její využití ve vertikálně integrovaném koncernu, v jehož rámci na sebe navazují technologické postupy, kterými produkt prochází. Produkt se postupně zhodnocuje a nabývá na ceně.

c) Metoda nákladů a přírážky

Podstatou metody je na jedné straně vyčíslení celkových nákladů spojených s tvorbou a prodejem produktu, na druhé straně úprava nákladů o hrubou marži respektive ziskovou přírážku. Dle pokynu D - 332 je nezávislá cena sečtena s přírážkou závislého dodavatele rovna kontrolované ceně. Přírážka je odvoditelná z přírážky, kterou uskutečnil daný podnik u srovnatelných nezávislých transakcí nebo jiný srovnatelný nezávislý podnik u srovnatelných transakcí. Metoda vychází z nákladů, které podnik vynaloží, tzn., že vychází pouze z interních informací daného podniku. Na výsledné ceně se pak nepromítne chování, které je na trhu.

Využití této metody je možné u spojených osob, mezi kterými je prodáváno nedokončené zboží. Dále také v případě, kdy spojené osoby uzavřely dohody, na jejichž základě budou společně využívat vybavení. Jedná se o případy, kdy závislý dodavatel výrazně nepřispívá k hodnotě zboží.

2.3.2. Transakční ziskové metody

Metody transakční ziskové se používají jen v takovém případě, jestliže neexistují nebo není možné získat dostatečné informace k určení převodní ceny dle metod transakčním transferových. Ve směrnici OECD je přímo řečeno: *„Metody založené na zisku jsou přijatelné pouze tehdy, jsou-li slučitelné s čl. 9 Modelové daňovou smlouvou OECD, zejména co se týče srovnatelnosti. Tohoto požadavku se dosáhne aplikací metod způsobem, že se přiblíží tržní ceně, což vyžaduje, aby zisky plynoucí z řízených transakcí byly porovnány se zisky plynoucími ze srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky.“*

Do skupiny metod transakčních ziskových lze řadit metody, které dodržují princip tržního odstupu. Takovými metodami jsou metoda rozdělení zisku a transakční metoda čistého rozpětí. Lze zde řadit i další, ale ty z části neodpovídají principu tržního odstupu, takže se velmi nevyužívají.

a) Metoda rozdělení zisku

Podstatou této metody je rozdělení celkového zisku spojených podniků dle objektivního kritéria na jednotlivé zisky každé ze spojených osob. Důležité je přitom ověřit, zda rozdělený zisk je rozdělen tak, jak by byl rozdělen mezi nezávislými podniky. Metodu je vhodné použít u složitých, úzce provázaných obchodních

transakcí, kdy je velmi obtížné srovnání s nezávislými obchody. Ke stanovení ceny dochází na základě předpokládaných zisků. Daňový poplatník neví, jak budou vypadat skutečné zisky v období stanovování ceny, proto vychází z předpokládaných.

Aplikovat tuto metodu lze ve dvou etapách. Nejdříve se stanoví zisk (z kontrolované transakce) spojených podniků, jež má být následně rozdělen. Zisk se identifikuje bez ohledu na to, kde je vykazován. Dalším krokem je stanovení způsobu rozdělení zisku. Dle Směrnice OECD existují 2 přístupy k odhadu rozdělení zisků:

1. Analýza zásluh – rozdělení zisku na základě funkční analýzy. Posouzení skutečných i jedinečných vykonávaných funkcí daného podniku v dané transakci. Na základě funkční analýzy jsou určeny váhy pro rozdělení celkového zisku z transakce.
2. Zbytková analýza – rozdělení zisku ve dvou stádiích. V prvním je přiřazen každé ze spojených osob dostatečný zisk (tak aby byla zajištěna základní míra výnosnosti). V následujícím stádiu je zbylý zisk rozdělen mezi osoby tak, jak by byl rozdělen mezi nezávislé osoby a to dle analýzy zásluh.

b) Metoda čistého rozpětí

V metodě je zkoumáno čisté ziskové rozpětí. Toto rozpětí je uskutečňováno nezávislým daňovým poplatníkem v řízené transakci ve vztahu k přiměřenému základu (tržby, náklady, atp.). Metoda pracuje na podobném principu jako metoda nákladů a přírážky nebo metoda ceny při opětovném prodeji s tím rozdílem, že při stanovení ceny využívá čistý zisk. V praxi je využívána především proto, že nevyžaduje přílišnou srovnatelnost předmětů transakce a zároveň využívá nezávislé údaje, které jsou relativně přístupné. Důraz klade spíše na funkční srovnatelnost dané transakce.

Při stanovení ceny dochází k porovnání finančních ukazatelů kontrolované transakce s finančními ukazateli nezávislé transakce. Obvykle je v čitateli zisk z dané transakce a ve jmenovateli daný základ (výnosy, aktiva či jiná vhodná veličina). Často je využíván poměr zisk vůči majetku nebo zisk vůči tržbám.

Metody tradiční mohou být v podnicích využívány s větší oblibou, jelikož ke stanovení ceny nepotřebují mnoho informací. Ze strany daňových institucí ziskové metody příliš v oblibě nejsou. Podle Rylové (2012, s. 331): „Ze strany daňové správy

panují určité obavy, že se metody založené na zisku budou aplikovat způsobem vzdáleným konkrétním kontrolovaným transakcím, tzn. bez adekvátních odkazů na externí údaje z nezávislých podniků, které mají přijatelnou míru srovnatelnosti.“

Důležité při volbě vhodné metody jsou především dostupné informace. Pokud má daňový poplatník k dispozici srovnatelné transakce, je pro něj nejjednodušší využít metodu srovnatelné nezávislé ceny. Zároveň platí, že čím méně dostupných informací má, tím obtížněji bude převodní cenu stanovovat. Nejdříve by podnik měl přistupovat k metodám tradičním transakčním a teprve následně zvážit stanovení ceny na základě některé ze ziskových metod.

3. Daňové aspekty transferových cen

Převodní ceny jsou ceny, za které podnik převádí nehmotný majetek nebo zboží respektive poskytuje služby sdruženému podniku. Jak již bylo zmíněno, za sdružené podniky se považují ty, jež se přímo nebo nepřímo účastní na vedení, jmění nebo kontrole jednoho podniku nebo jsou spojeny vzájemně, tedy podniky jsou pod společnou kontrolou.

Stanovení převodních cen je závazné, jak pro poplatníky daně z příjmů, tak pro daňové správy. Především proto, že stanovují zdanitelné příjmy a výdaje tzn., že určují zisky podléhající dani z příjmů v různých daňových jurisdikcích, od nichž se odvíjí výše daňové povinnosti. Stanovení daňového základu u společností působících na nadnárodní úrovni může být náročné, jak pro samotné společnosti, tak pro daňové správy.

Správné stanovení převodních cen není vždy jen otázkou ochoty daňových poplatníků řídit se principem tržního odstupu. Často je velmi obtížné zvolit vhodný postup k určení objektivní tržní ceny. I při nejlepší vůli stanovení ceny za principu tržního odstupu bude výsledná převodní cena, popřípadě pásmo cen výsledkem objektivních údajů a subjektivních názorů a zkušeností lidí provádějících tvorbu ceny. Následně daňové řízení finančního úřadu může být postaveno na jiném postupu, což může vést k jinému výsledku transferové ceny. Proto se vždy při porušení principu tržního odstupu nemusí jednat o úmyslný daňový únik. Na druhou stranu se společnosti snaží snižovat svou daňovou povinnost prostřednictvím úpravy cen mezi sdruženými podniky, a to tak, aby k větším ziskům docházelo v zemi s nejvýhodnějším daňovým režimem. Důležitá není jen samotná sazba daně, ale také odčitatelné položky, daňová ztráta, dary atp.

České daňové předpisy přímo neobsahují závazné principy Směrnice OECD. Závaznost Směrnice OECD vyplývá ze skutečnosti, že ČR podepsala mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Tzn., že pro tuzemské společnosti je Směrnice OECD závazná v případě nadnárodních transakcí. Z pohledu tuzemského daňového práva je Směrnice OECD nezávazným právním dokumentem. Na druhou stranu základní postupy, které jsou obsaženy v dané směrnici, mohou tuzemští daňoví poplatníci využívat i v případě tuzemských transakcí mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami v rámci ČR. Princip tržního odstupu je totiž obsažen i v zákoně o daních z příjmů (viz níže).

3.1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) se věnuje problematice převodních cen v ustanovení § 23 odst. 7. § 23 ukládá povinnost úpravy ZDP v případě, že se sjednané ceny mezi spojenými osobami liší od cen mezi nezávislými osobami.

Dle § 23 odst. 7 „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložitelný, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; to platí i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“

Ustanovení v tomto odstavci nelze použít, pokud se jedná o uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce. Dále také v případě, kdy spojené osoby sjednají smlouvu o úvěrovém nástroji a výše úroků z tohoto nástroje jsou nula nebo nižší než by byly mezi nezávislými subjekty.

Ustanovení toho zákona dále definuje pojem spojených osob pro jeho účely. Spojené osoby jsou:

- kapitálově spojené osoby, pokud se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé, přičemž tento podíl je při nejmenším 25 %,
- osoby podílející se na kontrole nebo vedení druhé osoby,
- osoby blízké,
- osoby, které se spojily (vytvořily právní vztah) především kvůli záměru snížení daňového základu případně zvýšení daňové ztráty.

ZDP v § 37 stanovuje povinnost řídit se mezinárodními smlouvami, v případě, že ustanovují jiné povinnosti než ZDP. Tzn., že ustanovení mezinárodních smluv se použije přednostně. Dále dle § 38nc ZDP je daňovému poplatníkovi umožněno požádat o závazné posouzení způsobu tvorby převodní ceny. Tato problematika je dále popsána v pokynu D – 333 (viz Kapitola 3.2.2.).

ZDP dále obsahuje specifická ustanovení zahrnující zásady pro zdanění transakcí mezi spřízněnými osobami. Zejména se jedná o § 22/1/g/3, kde je

popsáno přerozdělení rozdílů mezi sjednanou cenou a cenou běžnou na trhu (dle § 23/7 ZDP) a úroků neuznatelných jako daňový výdaj (dle § 25/1/w ZDP). V § 23 odst. 11 je popsán princip tržního odstupu při stanovení základu daně u stálých provozoven. Další ustanovení týkající se problematiky převodních cen najdeme v § 25, § 35a a § 35b.

Pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) č. D – 6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP byl vydán za účelem zajištění jednotného uplatňování ZDP. Dále pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky je zaměřen na stanovení ceny u vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou, jež nejsou součástí hlavní činnosti subjektů.

3.2. Pokyny Ministerstva financí k převodním cenám

Pokyny Ministerstva financí jsou dalším významným zdrojem k vysvětlení a pochopení problematiky převodních cen. Prostřednictvím pokynů D – 332 až D – 334 (viz níže) jsou popsány a vysvětleny otázky týkající se převodních cen. Otázky se týkají uplatňování mezinárodních standardů, posouzení způsobu pro tvorbu ceny a rozsahu potřebné dokumentace.

Při tvorbě pokynů k převodním cenám vychází Ministerstvo financí z mezinárodních dokumentů a to především Směrnice OECD, mezinárodních standardů a dalších. Jedná se o jakési vysvětlení těchto dokumentů a snahu jejich implementaci do české daňové úpravy.

3.2.1. Pokyn D – 332 k uplatňování mezinárodních standardů

Vydáním Pokynu D – 332 vstoupila v platnost Směrnice OECD v oblasti mezinárodních transakcí. Vydáním tohoto pokynu jsou uplatňovány principy a postupy uvedené v dané směrnici v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Pokyn D – 332 dále uvádí, která tuzemská zákonná úprava se věnuje problematice převodních cen.

V pokynu jsou uvedeny základní zásady při zkoumání převodních cen. Pokyn uvádí, že sledované spojené osoby jsou posuzovány, jako by byli samostatnými osobami (tzn. samostatnými daňovými poplatníky) a dále, že je brán zřetel na povahu obchodů mezi těmito osobami. Tak jako ve Směrnici OECD, pokyn blíže

specifikuje srovnávací analýzu a faktory určující srovnatelnost (viz Kapitola 2.2.). Výsledek stanovení může mít dvě podoby, absolutní cenu nebo cenové rozpětí. V praxi se však většinou nelze pohybovat v absolutních číslech, a proto se téměř vždy operuje s určitým cenovým rozpětím. V rámci cenového rozpětí se pak mohou pohybovat kontrolované ceny produktu.

Pokyn se věnuje také metodám pro zjištění převodních cen. Jedná se o tradiční transakční metody a ziskové transakční metody (viz Kapitola 2.3.). Výběr vhodné metody je závislý na provedené srovnávací analýze. Vhodnou metodu nelze vždy přesně určit, proto je důležité posouzení funkčního a rizikového profilu podniku. V návaznosti na to, se následně získávají potřebné informace o srovnatelných transakcích a jsou prováděny úpravy pro správné stanovení převodní ceny. Na základě zkušeností OECD navrhuje, aby výběr vhodné metody byl posuzován z hlediska „nejvhodnější metody dle okolností případu“.

3.2.2. Pokyn D – 333 k posouzení způsobu tvorby převodní ceny

Pokyn D – 333 Sdělení MF k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami s účinností od 1. 1. 2006 (dále jen „pokyn D – 333“) byl vydán za účelem implementace tzv. předběžných cenových dohod (dále jen „APA¹“). Do české daňové úpravy byl přijat koncept závazného posouzení způsobu tvorby ceny sjednané mezi sdruženými podniky. Prostřednictvím tohoto daňového konceptu jsou implementovány dané dohody. Pokyn D – 333 vychází z principů Směrnice OECD a dalších mezinárodních standardů, které jsou přizpůsobovány podmínkám české daňové úpravy. Daňový poplatník si může prostřednictvím dohod APA předem ověřit, jestli způsob, jakým byla vytvořena kontrolovaná cena, je v souladu s principem tržního odstupu tzn., že cena je správně stanovena pro daňové účely.

APA je dohoda určující vhodný soubor kritérií ještě před zahájením transakce v řízení stanovení převodní ceny u takové transakce. Daňový poplatník je iniciátorem takové dohody. Jedná se o akt mezi jedním poplatníkem a jednou nebo více sdruženými osobami a jednou nebo více daňovými správami. Proces vzniku takové dohody podle obecných zásad pro posouzení lze dělit do čtyř fází. Zásady popisují, co jednotlivé fáze zahrnují (viz Příloha č. 1).

¹ APA z anglického Advance Pricing Agreement.

Daňový poplatník (spojená osoba) podá žádost příslušnému správci daně, který na jejím základě rozhodne, zda zvolená metoda (respektive způsob) tvorby ceny vede k řádnému rozdělení příjmů a výdajů mezi spřízněnými osobami. V případě, že správce daně rozhodne ve prospěch žádosti, pro daného poplatníka to znamená určitou jistotu, jestliže správce daně bude posuzovat stanovenou cenu pro účely stanovení daňového základu jako cenu nezávislou. V rámci české daňové úpravy může správce takto stanovenou cenu považovat za cenu obvyklou dle § 23 odst. 7 ZDP.

Závazné posouzení způsobu, kterým byla stanovena cena mezi spojenými osobami je dále popsáno v § 38nc ZDP. Dle toho § může poplatník požádat místně příslušného správce daně o posouzení, zda cenu, která byla sjednána mezi spojenými osobami, lze považovat za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami a to v běžném obchodním vztahu za srovnatelných respektive obdobných podmínek. Poplatník podá žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení ceny.

V § 38nc je dále uvedeno, které informace by měl poplatník v žádosti uvést. Kromě běžných údajů jako jsou jména, bydliště, sídla, daňové identifikační čísla všech zúčastněných osob atp. je vhodné uvést popis organizační struktury, obchodních činností a obchodních vztahů. Dále poplatník uvede zdaňovací období, ke kterému se má rozhodnutí o posouzení ceny vztahovat. Jednou z hlavních součástí je dokumentace k převodním cenám, v níž je popsán způsob vytvoření ceny, včetně záznamů vztahujících se k obchodnímu případu. Nakonec poplatník navrhne výrok rozhodnutí.

Součástí APA jsou dohody mezi daňovými správami členských států EU, v jejichž rámci se ustanoví, jakým způsobem se budou zdaňovat budoucí transakce mezi daňovými subjekty ve dvou či více členských státech EU. Tyto ustanovení jsou popsány v obecných zásadách dohod APA, jež jsou dle Komise EU účinným nástrojem k předejití možných sporů v této oblasti. Dohody jsou považovány za nejúčinnější nástroj k zamezení dvojího zdanění. Daňové správy i poplatníci se tak mohou vyhnout časově i nákladově náročnému daňovému šetření. APA může představovat úspory pro všechny účastníky.

Vnitrostátní závazné posouzení ceny je řešeno v § 38nc. Jednostranné APA řeší posouzení ceny v rámci jednoho státu a dávají osobě povinné k dani jistotu ve vztahu k daňové správě v rámci ČR. V současné době, kdy je trendem pronikání na zahraniční trhy, je nutné tuto problematiku řešit na nadnárodní úrovni. Proto se

vnitrostátní závazné posouzení přesouvá do oblasti bilaterálních mezinárodních dohádovacích řízení. Dvoustranné a vícestranné dohody APA představují nástroj daňové jistoty na mezinárodní úrovni. Do procesu stanovení dvoustranné dohody APA se poté kromě spojených osob (sdružených podniků) zapojují i daňové správy z dalších zemí. V celém procesu je pak náročnější dosáhnout sjednání podmínek, sjednotit přístupy daňových správ a vůbec dosáhnout dohody. Mimo jiné je proces časově náročnější.

3.2.3. Pokyn D – 334 k rozsahu dokumentace

Pokyn D – 334 Sdělení MF k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (dále jen „pokyn D – 334“) účinný od 1. 1. 2011 byl vydán za účelem zveřejnění standardů k dokumentaci nastavení převodních cen. Pokyn nařizuje, že dokumentace k převodním cenám musí být v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a principem tržního odstupu. Každý daňový poplatník by měl mít zájem na tom, aby převodní ceny pro účely daně z příjmu byly stanoveny na základě principu tržního odstupu. Přitom poplatník vychází z přístupných informací v čase určení transferové ceny. Pokud jej daňová správa vyzve, je povinen prokázat a doložit, jakým způsobem byly tyto ceny stanoveny. Ceny mají odpovídat cenám, které by vznikly mezi nezávislými subjekty.

Daňová správa se snaží o co nejkonkrétnější a nejužší množství údajů, které poplatník bude příslušnému správci daně poskytovat. Dle pokynu D – 334: *„Účelem stanovení doporučení pro rozsah dokumentace je proto vytvořit jakýsi konsensus těchto dvou tendencí tak, aby se zajistil dostatečný objem dokumentů pro účely daňové správy a aby požadované množství zároveň nepřinášelo nadměrné zatížení poplatníkům.“*

Při tvorbě dokumentace vychází zákonodárci ze Směrnice OECD, jelikož je tento dokument velmi efektivní a zásady v něm obsažené používá mimo jiné i česká daňová správa. Dalším zdrojem je koncept evropské dokumentace k převodním cenám (dále jen „EU TPD²“), který byl stěžejním dokumentem pro přijetí Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro společnosti působící na nadnárodní úrovni v EU vydaný Evropskou unií. EU TPD byl vytvořen za účelem eliminace bariér v rámci EU s cílem sjednocení postupů a pravidel při tvorbě

² EU TPD z anglického EU Transfer Pricing Documentation.

dokumentace k převodním cenám. Odlišnosti úprav dokumentace v jednotlivých členských státech znamenají překážky mezinárodního obchodu, které se EU snaží odstraňovat.

EU TPD popisuje základní princip k přípravě dokumentace k převodním cenám společností působících na nadnárodní úrovni. Je rozdělen do dvou částí:

1. Základní dokumentace – obsahuje informace o celé skupině spojených osob. Z informací by měly být zřejmé ekonomické skutečnosti a celkový přehled o všech účastnících daných nadnárodních transakcí. Dokumentace dále obsahuje sktrukturu skupiny, tzn. veškeré interní obchodní vztahy. Dle pokynu D – 334 dokumentace obsahuje:
 - a. *„obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím rokem;*
 - b. *obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti v dceřiných společnostech);*
 - c. *obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU;*
 - d. *obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby v EU, tj. obecný popis:*
 - *toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),*
 - *průběhu fakturací,*
 - *rozsahu transakcí,*
 - e. *obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik a popis změn funkcí a rizik ve srovnání s předchozím daňovým rokem, např. změny z čisté distribuční společnosti na komisionářskou společnost;*
 - f. *vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a placené nebo přijímané licenční poplatky;*
 - g. *politiku dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu;*
 - h. *seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby v EU;*

- i. závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.“*
2. Specifická dokumentace pro konkrétní stát – jedná se o dokumenty, které jsou vyžadovány právními předpisy daného členského státu. Dokumenty jsou připravovány v návaznosti na základní dokumentaci. Dle pokynu D – 334 obsahuje:
- a. „srovnávací analýzu:
- *charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,*
 - *funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika),*
 - *smluvní podmínky,*
 - *ekonomické okolnosti,*
 - *zvláštní obchodní strategie;*
- b. *vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod/y tvorby převodních cen, tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna;*
- c. *případné relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;*
- d. *popis způsobu začlenění podniku do celo-skupinové politiky převodních cen.“*

Daňový poplatník (spojená osoba) sám dle svého uvážení zajistí potřebné dokumenty, které může případně doplnit. Společnostem by mělo být umožněno, aby zahrnuly některé specifické údaje do základní dokumentace. Tyto informace by měly být vytvořeny dostatečně kvalitně. Základem je poskytnout veškeré dokumenty, které jsou po poplatníkovi ze strany státu vyžadovány.

Jednou ze složek specifické dokumentace jsou údaje o srovnatelných nezávislých obchodních transakcích interních i externích³. Předpokládá se, že všechny podniky nemají databáze, ve kterých by našly informace o externích srovnatelných nezávislých transakcích. Proto jsou v rámci specifické dokumentace vyžadovány nejdříve informace o interních srovnatelných nezávislých transakcích a

³ Interní transakce – podnik obchoduje se spojenou osobou v rámci kontrolovaných cen a zároveň s nezávislou osobou za tržní ceny.

Externí transakce – daný produkt vyrábí i jiný subjekt a produkt je obvykle obchodován na srovnatelném trhu, kde lze zjistit jeho tržní cenu.

následně o externích. Využití EU TPD u společností působících na nadnárodní úrovni není povinné. Tzn., že podnik si sám zvolí, zda bude tvořit dokumentaci k převodním cenám za celou skupinu podniků (využije tak konceptu EU TPD) nebo pouze sám za sebe.

MF vydalo pokyn D – 334, který plně přijímá kodex EU TPD, zároveň vzalo v úvahu všechna národní specifika a souvislosti tzn., použití zásad bude v souladu s platnými předpisy ČR. Poplatník předloží příslušnému správci daně dokumentaci k převodním cenám v případě, že:

- prokazuje svou daňovou povinnost,
- žádá o vydání závazného posouzení ke způsobu vytvoření ceny,
- bylo zahájeno řízení k vyloučení dvojího zdanění.

Poplatník si tedy smí vybrat, zda bude vytvářet dokumentaci za sebe nebo za celou skupiny, bez ohledu na to, jak zvolí, v dokumentaci musí být obsaženy informace o (viz Příloha č. 2):

- skupině,
- podniku,
- obchodních vztazích,
- ostatních okolnostech majících vliv na obchodní vztahy,
- způsobu tvorby převodních cen,
- tom, jestli k tvorbě dokumentace využil koncept EU TPD.

Dokumentace obsahující tyto informace je dostačujícím předmětem pro správce daně k tomu, aby určil, zda stanovení převodní ceny bylo v souladu s principem tržního odstupu a zda tedy kontrolované ceny odpovídají nezávislým cenám. Archivace dokumentů je vyžadována alespoň po dobu, ve které je možné vyměřit nebo doměřit daň.

3.3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění může vzniknout tehdy, když poplatníkovi daně z příjmů v rámci národních daňových systémů vzniká rezidentství ve dvou státech. V jednom státu zdaní poplatník příjem z důvodu, že se zdroj tohoto příjmu nachází na území tohoto státu a ve druhém státě zdaní tento příjem z důvodu, že poplatník daně je rezidentem tohoto státu. Další případ mezinárodního dvojího zdanění může vzniknout, pokud daňové správy nebudou přihlížet ke skutečnostem, že příjmy se zdrojem v zahraničí byly již zdaněny a zaplacený (klasický příklad jsou dividendy).

Jedním ze způsobů jakými lze zamezit tomu, aby docházelo ke dvojímu zdanění, jsou jednostranné daňové úpravy. Jedná se o vnitrostátní daňové zákony, které se zabývají vztahy se zahraničními osobami. Dalším způsobem jsou dvoustranné mezinárodní smlouvy. V neposlední řadě je to právo Evropského Společenství.

Stejně jako může dojít ke dvojímu zdanění, může dojít ke dvojímu nezdanění příjmů. Je tomu tak v situaci, kdy poplatník nezdaní příjmy ve státu zdroje (např. důvodem jsou poskytnuté výhody) a zároveň nedojde ke zdanění ani ve státě, kde je poplatník rezidentem (např. příjmy jsou od daně osvobozené). K tomuto však také nesmí docházet, i přesto, že se nejedná o porušení zákona.

Problematika dvojího zdanění je úzce spojena s daňovými úniky, které se na mezinárodní úrovni dějí především v oblasti převodních cen mezi spojenými osobami. Dochází k tomu, že spojené osoby převádí zisky do zemí s nízkým daňovým zatížením.

Smlouvou OECD byly přijaty principy tržního odstupu členskými státy OECD. Cílem tohoto přijetí bylo, aby byl zajištěn přiměřený daňový základ v každé z jurisdikcí a dále zabránění dvojímu zdanění. To bude mít za následek snížení konfliktů mezi daňovými správami a povede k podpoře mezinárodního obchodu a investic. Existují dva modely smluv o zamezení dvojího zdanění. Jedním je model OECD a dalším model OSN. ČR uzavírá smlouvy o zamezení dvojího zdanění zásadně na bázi modelu OECD s tím, že smlouvy mohou obsahovat některé prvky z modelu OSN (smlouva OECD byla využita jako základ pro revizi modelu OSN). Základním principem modelu OECD je zdanění příjmů ve státě rezidentství.

V rámci mezinárodních smluv se lze setkat s pojmy ratifikované smluvní státy a přímý účinek. Ratifikované smluvní státy jsou státy, se kterými má Česká republika podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Pojem přímý účinek vyjadřuje, že není nutný přenos práva mezinárodního do práva národního a i přes to je smlouva platná v rámci národní úpravy. Tyto mezinárodní smlouvy mají za cíl zamezit dvojímu zdanění, zajistit prevenci proti daňovým únikům, výměnu informací a zákaz diskriminace. Z výše uvedeného vyplývá přednost aplikace mezinárodních daňových smluv před národní úpravou. Mezinárodní daňové smlouvy tedy do určité míry svazují tuzemskou daňovou povinnost.

3.3.1. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále jen „modelová smlouva OECD“) je základním východiskem při tvorbě dvoustranných daňových smluv. Modelovou smlouvu vydalo OECD. Vliv modelové daňové smlouvy OECD roste, a to především proto, že umožňuje aplikovat harmonizovaná pravidla v zemích s odlišnými národními daňovými systémy. Důkazem o její významnosti je i fakt, že k aplikaci smlouvy dochází nejen mezi členskými státy OECD ale v současné době i mezi nečlenskými státy. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které se uzavírají na základě modelu OECD, platí vždy pro rezidenty smluvních států, v jejichž rámci dochází ke zdanění příjmů a majetku.

V modelové smlouvě existuje mechanismus, který zaručuje zdanění příjmu nebo majetku a zároveň zabránění jeho zdanění dvakrát. Smlouva OECD vymezuje dvě práva: obecné právo a výhradní právo. Obecné právo umožňuje každé se zúčastněných stran zdanit příjem nebo majetek. Výhradní právo zdanit příjem nebo majetek má ta strana (stát), který je pro poplatníka rezidentským státem. Na základě těchto práv (respektive tohoto mechanismu) mohou ve státě zdroje příjmů vzniknout situace:

- majetek a příjmy jsou zdaněny neomezeně,
- majetek a příjmy jsou zdaněny omezeně,
- majetek a příjmy nejsou zdaněny vůbec.

K prvnímu případu (neomezené zdanění) dojde v situacích, kdy:

- plyne příjem z nemovitosti, která se nachází ve státě zdroje,
- plynou zisky ze stálých provozoven nacházejících se ve státě zdroje,
- plyne příjem z aktivit umělců a sportovců na území daného státu,
- plyne příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě zdroje (doba vykonávané práce nepřesahuje 183 dní v roce v období 12 po sobě jdoucích měsíců),
- platy, mzdy a jiné odměny jsou vypláceny FO za služby na území státu zdroje.

K omezenému zdanění ve státě zdroje může dojít v případě příjmů z dividend a úroků. K úplnému nezdanění ve státě zdroje může dojít v případech licenčních poplatků, penzí, plateb, které dostává student za účelem úhrady vzdělání, zisků osob, které nevykonávají činnost pomocí stálé provozovny ve státě zdroje.

3.3.2. Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění

Základním cílem metod pro zamezení dvojího zdanění je, jako u mezinárodních smluv, zamezit dvojímu zdanění. V praxi se rozlišují dvě základní skupiny metod:

- metody zápočtu,
- metody vynětí.

Podstatou metody zápočtu je, že daň odvedenou v zahraničí lze zahrnout do daňové povinnosti ve státě rezidentství. V případě metody vynětí nehraje odvedená daň žádnou roli, pouze se příjem, z něhož byla daň již odvedena v zahraničí, vyjme z tuzemského daňového základu. Základní odlišností metod je podstata každé z nich, zatímco metoda zápočtu se zabývá daní, metoda vynětí příjmem.

Metody zápočtu jsou dvojího druhu: metoda plného zápočtu a metoda prostého zápočtu. Metoda plného zápočtu umožňuje započíst v tuzemsku odvedenou daň v zahraničí v plné výši. Na rozdíl od prostého zápočtu, kdy je možno započíst daň odvedenou v zahraničí pouze do takové výše, která by odpovídala tuzemské dani ze zahraničního základu daně. Podle článku 23B modelové smlouvy OECD lze zvolit metodu, která je vhodná.

Metody vynětí existují opět dvojího druhu: metoda úplného vynětí a metoda vynětí s výhradou progrese. U metody úplného vynětí, jak z názvu vyplývá, dochází k vypuštění celého zahraničního základu daně. V případě metody vynětí s výhradou progrese je situace složitější. Příjmy ze zahraničí se sice vyjmou z tuzemského základu daně, berou se však v potaz při určování daňové sazby. V mezinárodní praxi se lze setkat se dvěma metodami vynětí s výhradou progrese, které se od sebe liší především aplikací. Jde o metodu zprůměrování a metodu vrchního dílku.

4. Zpracování dokumentace transferových cen ve společnosti TOSHULIN, a.s.

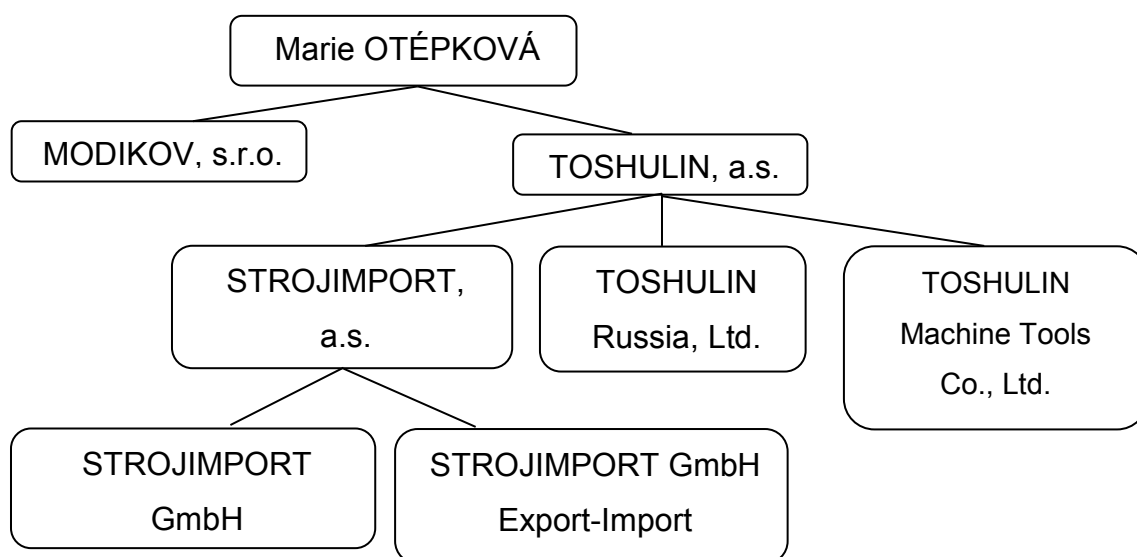
Problematika převodních cen je stále častěji probírané téma. Jak již bylo uvedeno, týká se jak společností, které obchodují v rámci národního trhu, tak společností, které spolupracují s trhy zahraničními. Zahraniční trhy jsou velmi atraktivní pro spoustu tuzemských společností, jelikož škála zákazníků na jedné straně a dodavatelů na druhé straně je nesrovnatelně větší v porovnání s domácím trhem. Jednou ze společností, které právě obchodují zároveň na domácím i zahraničním trhu je akciová společnost TOSHULIN sídlící ve městě Hulín na jižní Moravě.

Ve společnosti TOSHULIN, a.s. zatím nebyla kompletně zpracovaná dokumentace týkající se převodních cen. Jelikož má společnost ambice růstu a pronikání na další trhy, je nutné se této problematice věnovat. Finanční úřady stále častěji provádějí kontroly, které se mimo jiné zaměřují právě na způsob a samotné stanovení převodních cen. Kontroly jsou sofistikovanější, než dříve byly. Finanční úřady mají vyškolené specialisty na danou problematiku. Ti se v rámci daňové kontroly dotazují na kalkulace, smluvní vztahy a funkční a rizikovou analýzu. Pokyn D – 334 stanovuje povinný obsah dokumentace k převodním cenám (viz Kapitola 3.2.3.). Dle tohoto pokynu je povinným obsahem základní dokumentace informace o skupině, podniku, obchodním vztahu, ostatních okolnostech ovlivňujících obchodní vztah a způsobu tvorby převodní ceny.

4.1. Informace o spojených osobách

Skupina podniků (spojené osoby), jejíž je společnost TOSHULIN, a.s. součástí, je uspořádaná do několika úrovní. Celá skupina spojených osob je zaměřena na oblast strojírenství, ať už se jedná přímo o výrobu nebo pouze prodej strojů. V rámci skupiny podniků dochází k transakcím, které jsou jednostranné i oboustranné. Dané spojené osoby působí na nadnárodní úrovni. Transakce tak probíhají nejen v tuzemsku ale i daleko za hranicemi ČR. Jedná se o obrovský koncern působící na nadnárodní úrovni. Následující Obr. 4.1 zobrazuje strukturu celé skupiny podniků, jejíž je společnost TOSHULIN, a.s. součástí.

Obr. 4.1 Struktura skupiny.



Zdroj: Interní dokumenty společnosti TOSHULIN, a.s.

Na Obr. 4.1 je vyjádřena struktura spojených osob dané skupiny podniků. Majoritním vlastníkem společností MODIKOV, s.r.o. a TOSHULIN, a.s. je paní Marie Otépková, která je zároveň statutárním orgánem v obou společnostech. Procentuální vyjádření podílů je vyjádřeno v Tab. 4.1. Společnost MODIKOV, s.r.o. nevlastní žádné dceřiné společnosti. Společnost TOSHULIN, a.s. má dceřiné společnosti STROJIMPORT, a.s., TOSHULIN Russia, Ltd., a TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd. Dceřiná společnost STROJIMPORT, s.r.o. dále vlastní dvě dceřiné společnosti, těmi jsou STROJIMPORT GmbH a STROJIMPORT GmbH Export-Import.

Tab. 4.1 Výše vlastnických práv mezi spojenými osobami.

Ovládající osoba	Ovládaná osoba	Výše podílu na ZK
Marie Otépková	TOSHULIN, a.s.	44%
Marie Otépková	MODIKOV, s.r.o.	50%
TOSHULIN, a.s.	STROJIMPORT, a.s.	100 %
TOSHULIN, a.s.	TOSHULIN Russia, Ltd.	85 %
TOSHULIN, a.s.	TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd	100 %
STROJIMPORT, a.s.	STROJIMPORT GmbH	100 %
STROJIMPORT, a.s.	STROJIMPORT GmbH Export-Import	100 %

Zdroj: Interní dokumenty společnosti TOSHULIN, a.s.

4.1.1. Informace o jednotlivých společnostech

a) MODIKOV, s.r.o.

Společnost MODIKOV, s.r.o. byla založena roku 1998. Jejím hlavním výrobním programem je kovoobrábění a aktivity s tím související. Společnost dodává výrobky včetně všech požadavků atestů a protokolů o měření. Vyrábí speciální a jednoúčelové stroje, je schopna nabídnout kompletní výrobu stroje od jeho navrhnutí, přes konstrukci a výrobu, až po samotnou montáž. MODIKOV, s.r.o. se zaměřuje i na hutní materiál a na jeho povrchové úpravy. V neposlední řadě společnost vyrábí autobusové zastávky a podobné konstrukce na míru. Práce na strojích společnosti zahrnuje měření, soustružení, frézování, broušení, výroby ozubení, obrážení. Mezi stroje společnosti lze řadit NC soustruhy, svislý soustruh, horizontální i vertikální obráběcí centra.

Společnosti MODIKOV, s.r.o. a TOSHULIN, a.s. nevlastní vzájemné podíly. Podnikatelské činnosti obou společností k sobě mají velmi blízko, proto dochází k vzájemným transakcím. Společnost TOSHULIN, a.s. dodává společnosti MODIKOV, s.r.o. služby jako elektrickou energii, plyn, vodné, stočné, telekomunikace. Dále umožňuje vjezd do areálu, poskytuje údržbu a obědy zaměstnancům MODIKOV, s.r.o. Od MODIKOV, s.r.o. společnost TOSHULIN, a.s. přijímá dodávky hutního materiálu a přípravků a dochází k vzájemné kooperaci mezi společnostmi.

b) STROJIMPORT, a.s.

Společnost STROJIMPORT je akciovou společností sídlící v České republice. Patří mezi hlavní vývozce obráběcích strojů, který přispěl k dobrému renomé výrobních značek vyvážených strojů po celém světě. Za dobu své existence (více než 60 let) stačila společnost vybudovat pověst spolehlivého a stabilního partnera a odborníka s dlouholetými zkušenostmi a know-how při obchodování se zahraničím. Společnost má obrovskou zahraniční zastupitelskou síť. Stroje dodané společností STROJIMPORT, a.s. lze nalézt v Německu, Rakousku, Maďarsku, dále Rusku, Holandsku, Polsku ale také Latinské Americe, Mexiku, Číně a dalších. Společnost nabízí vysokou škálu produktů – soustruhy, vyvrtávačky, frézky, brusky, vrtačky, obráběcí centra, stroje na výrobu ozubení, tvářecí stroje, lisy, speciální stroje, generální opravy a modernizace.

Od roku 2009 TOSHULIN, a.s. vlastní 100 % podíl na ZK společnosti STROJIMPORT, a.s. Vzájemná vazba mezi podniky je nyní matka a dcera. TOSHULIN, a.s. dodává společnosti STROJIMPORT, a.s. výrobky a zboží a poskytuje služby. Ceny za tyto transakce jsou předmětem dokumentace.

Pokročíme-li dále ve struktuře skupiny, společnost STROJIMPORT, a.s. je zároveň i mateřskou společností. Vlastní podíly na ZK ve dvou zahraničních společnostech. Jedná se o společnosti STROJIMPORT GmbH a STROJIMPORT GmbH Export-Import. První společnost se nachází v Rakousku a druhá v Německé spolkové republice. Obě společnosti jsou společnostmi s ručením omezeným. Jedná se o zprostředkovatele realizace produktů TOSHULIN v daných zemích. Společnosti pak dále zajišťují servis pro zákazníky a dodávání náhradních dílů.

c) TOSHULIN Russia, Ltd.

Společnost TOSHULIN Russia, Ltd. je společností s ručením omezeným. Společnost byla založena společností TOSHULIN, a.s. v roce 2009 jako dceřiná společnost pro podporu prodeje produkce na území Ruské federace a také pro zkvalitnění servisu strojů TOSHULIN a dodávek náhradních dílů. Daná společnost působí jako zprostředkovatel realizací produktů v dané zemi. Tzn., že TOSHULIN, a.s. vyrábí a zároveň dodává dané společnosti v Rusku stroje a ta je pak předává konečnému zákazníkovi s vlastní přírážkou. Transakce, ke kterým v tomto případě dochází ze strany TOSHULIN, a.s., jsou prodej výrobků, zboží a poskytování služeb. Dále dochází k transakcím ze strany TOSHULIN Russia, Ltd. Daná společnost dodává pro TOSHULIN, a.s. náhradní díly a zároveň poskytuje servis zákazníkům. Ceny za tyto transakce jsou předmětem dokumentace.

d) TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd

Dceřinou společností je dále společnost TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd založena v roce 2012. Jedná se o společnost s ručením omezeným založenou v Čínské lidové republice. Společnost byla založena za účelem budování lepší tržní pozice na jednom z největších a nejdůležitějších trhů s obráběcími stroji na světě. Daná společnost působí jako zprostředkovatel realizací produktů v dané zemi. Zde opět dochází k oboustranným transakcím. Ze strany TOSHULIN, a.s. se jedná o

výrobu výrobků, zboží a poskytování služeb a ze strany TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd. je to dodávání náhradních dílů a zajištění servisu pro zákazníky.

4.1.2. Výsledky hospodaření spojených osob

Přehled hospodářských výsledků skupiny TOSHULIN za léta 2012 až 2014 jsou zobrazeny v Tab. 4.2. Uvedené hodnoty jsou konečnými hodnotami po vyloučení vzájemných vztahů. V roce 2013 došlo ve společnosti TOSHULIN, a.s. ke ztrátě. Důvodem byly nesplacené krátkodobé závazky a cizí zdroje, především za účelem vytvoření dceřiné společnosti v Čínské lidové republice. V následujícím roce 2014 společnost vykázala kladný výsledek hospodaření. Česká dceřiná společnost STROJIMPORT, a.s. vykazuje dlouhodobě v rámci prodeje produktů v ČR kladný výsledek hospodaření. V roce 2013 byl zaznamenán vysoký růst zisku, především díky skvělé práci obchodního oddělení. Růst zisku zaznamenala společnost i v následujícím roce.

Rakouská společnost STROJIMPORT GmbH se v minulosti potýkala se ztrátou. Postupně docházelo k jejímu snižování. V roce 2014 došlo ke kladnému výsledku hospodaření. Německá společnost STROJIMPORT GmbH Export-Import je naopak dlouhodobě v zisku. Je to způsobeno především poptávkou, která je na německém trhu vyšší ve srovnání s rakouským trhem. Společnost TOSHULIN Russia, Ltd. je na trhu pouze pár let. I přesto dokázala v posledních dvou letech vykázat kladný výsledek hospodaření. Je to přisuzováno především velikosti trhu, na kterém společnost působí. Poslední společností je TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd. Zmíněná společnost je na trhu pouze 2 roky. VH jsou v záporných hodnotách.

Tab. 4.2 Jednotlivé výsledky hospodaření spojených podniků (v tisících Kč) za 3 roční období.

Podnik	Výsledek hospodaření		
	2012	2013	2014
TOSHULIN, a.s.	539 245	- 79 550	246 476
STROJIMPORT, a.s.	3 106	15 688	16 290
STROJIMPORT GmbH	- 9 979	- 1 270	420
STROJIMPORT GmbH Export-Import	189 152	143 858	158 609
TOSHULIN Russia, Ltd.	- 2 519	5 289	10 627
TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd.	-	- 7 209	- 5 310

Zdroj: Konsolidované účetní závěrky skupiny TOSHULIN za daná období.

4.1.3. Rozdělení funkcí a rizik uvnitř skupiny

Funkce jednotlivých podniků ve skupině jsou uvedeny v Tab. 4.3. Mateřská společnost TOSHULIN, a.s. je v první řadě zodpovědná za výrobu daných strojů. Ty vyrábí na základě objednávek od svých dceřiných společností. Jedná se tedy o zakázkovou výrobu. TOSHULIN, a.s. vyrábí stroje zákazníkům na míru. Dceřiné společnosti v ČR, Rakousku, Německu, Rusku a Číně jsou pak zodpovědné za předání produktu konečnému zákazníkovi. Zároveň je každá zodpovědná za marketing. Jejich snahou je zajistit, aby zákazníci odebrali stroj právě značky TOSHULIN. Tedy na úplném začátku je práce právě dceřiných společností. Předáním stroje zákazníkovi však funkce dceřiných společností nekončí. Jejich další úlohou je zajištění servisu pro zákazníky a v neposlední řadě dodávání náhradních dílů zpět do TOSHULIN, a.s. Z výše uvedeného lze odvodit, že významná rizika, která by měla vliv na stanovení převodní ceny, v tomto případě nejsou.

Tab. 4.3 Rozdělení funkcí ve skupině spojených osob.

Společnost	Pozice	Funkce ve skupině
TOSHULIN, a.s.	Mateřská společnost	Výroba produktů, poskytování služeb.
MODIKOV, s.r.o.	Sesterská společnost	Dodání materiálu a přípravků, kooperace.
STROJIMPORT, a.s.	Dceřiná společnost (ČR)	Zprostředkovatel realizace produktů, servis zákazníkům, marketing.

STROJIMPORT GmbH Export-Import	Dceřiná společnost (Rakousko)	Zprostředkovatel realizace produktů, servis zákazníkům, marketing.
STROJIMPOT GmbH	Dceřiná společnost (Německo)	Zprostředkovatel realizace produktů, servis zákazníkům, marketing.
TOSHULIN Russia, Ltd.	Dceřiná společnost (Rusko)	Zprostředkovatel realizace produktů, servis zákazníkům, marketing.
TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd.	Dceřiná společnost (Čína)	Zprostředkovatel realizace produktů, servis zákazníkům, marketing.

Zdroj: Interní dokumenty společnosti TOSHULIN, a.s.

4.2. Informace o společnosti TOSHULIN, a.s.

TOSHULIN, a.s. patří mezi strojírenské firmy, které dlouhodobě působí na trhu obráběcích strojů. V průběhu let se společnost dokázala přizpůsobit nejen měnícím se podmínkám trhu, ale také zvyšujícím se nárokům zákazníků na kvalitu, přesnost a spolehlivost dodávaných strojů. Díky investicím odborníků konstrukčního a technického oddělení, kvalitní distribuce ve světové prodejní síti a užití moderních výrobních a montážních technologií společnost uspěla na průmyslově vyspělých trzích.

Společnost se může pyšnit dodáním přes 13 500 obráběcích strojů do více než 60 zemí světa za celou dobu své existence. Cílem společnosti je nejen udržovat spolupráci s tuzemskými a zahraničními zákazníky ale zároveň i získávání dalších. Společnost dokáže vyhovět investičně i technologicky náročným požadavkům zákazníků. Firma TOSHULIN, a.s. byla založena v roce 1949 a od roku 1998 má formu akciové společnosti. TOSHULIN, a.s. patří mezi strojírenské firmy, které dlouhodobě působí na trhu obráběcích strojů. V roce založení byla zahájena výstavba strojírenského závodu ve městě Hulín. Společnost prodělala několik fází rozvoje strojírenské výroby a v roce 1951 se zaměřila na výrobu obráběcích strojů, především svislých soustruhů. V roce 1959 byl vyroben první svislý soustruh na základě vlastní dokumentace, který odstartoval generaci strojů vyráběných jako první na světě. Následně v roce 1974 byly vyrobeny svislé soustruhy s automatickou výměnou nástrojů z patnácti-polohového zásobníku.

4.2.1. Podnikatelská činnost společnosti

Předmětem činnosti akciové společnosti TOSHULIN je hostinská činnost; provozování dráhy – vlečky TOSHULIN, a.s.; rozvod elektřiny; podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady; rozvod plynu, výroba tepla, rozvod tepla; činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence; obrábění, montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických, zdvihových a tlakových zařízení a nádob na plyny; výroby, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“). Vlastnická práva k podnikatelské jednotce vlastní fyzické osoby, jsou jimi paní Marie Otépková vlastníci 44 % a paní Dagmar Herring vlastníci 46%⁴. Organizační struktura dané jednotky je rozdělena dle pracovní specializace na jednotlivé úseky ředitelů a tyto jsou dále členěny na jednotlivá střediska.

4.1.2. Přehledy vlastnictví nehmotného majetku

Společnost TOSHULIN, a.s. vlastní nehmotný majetek jako patenty, užité vzory a ochranné známky. Přehled veškerých patentů, které společnost vlastní, je uveden v Tab. 4.4, přehled užitných vzorů v Tab. 4.5 a přehled ochranných známek v Tab. 4.6.

Tab. 4.4 Přehled patentů společnosti TOSHULIN, a.s.

Název patentu	Číslo patentu	Datum přihlášení	Platnost
Dvoupatrový zásobník nástrojů	299177	08.06.2004	08.06.2015
Posuvový mechanismus, zejména pro saně suportu upravené na příčnicku velkého obráběcího stroje	299631	08.11.2004	08.11.2015
Silový převodník pro šesti čelistové sklíčidlo	299494	21.09.2005	21.09.2015
Krytování pracovního prostoru a Jednotlivých částí obráběcího stroje	301860	31.05. 2007	31.05.2015
Převodová skříň, zejména pro pohon upínací desky svislého soustruhu nebo svislého soustružnického obráběcího centra	303510	07.04.2009	07.04.2015

⁴ Zdroj: Rozvaha společnosti TOSHULIN, a.s. k 31. 12. 2013.

Převodová skříň, zejména pro pohon polohování upínací desky obráběcího stroje	303448	17.04.2009	17.04.2015
Smykadlo a jeho uložení na suportu obráběcího stroje	303701	26.01.2012	26.01.2016

Zdroj: Interní dokumenty společnosti TOSHULIN, a.s.

Tab. 4.5 Přehled užitných vzorů společnosti TOSHULIN, a.s.

Název užitého vzoru	Číslo zápisu	Datum přihlášení	Platnost
Zařízení pro automat. výměnu nástrojů, zejména pro velké obráběcí stroje jako jsou svislé soustruhy a karuselová obráběcí centra	23280	21.11.2011	21.11.2015
Smykadlo s pohonem rotačních nástrojů, zejména pro velké soustruhy a obráběcí centra karuselového typu	26121	26.09.2013	26.09.2017
Zařízení pro automatickou výměnu nástrojových adaptérů	26220	05.11.2013	05.11.2017
Krytování obráběcího stroje	27158	29.05.2014	29.05.2018
Název evropského užitého vzoru			
Obráběcí stroje (Zakrytované obráběcí centrum)	1294003	19.09.2011	19.09.2016
Kontrolní panely k obráběcím strojům (Ovládací panel pro obráběcí centrum)	1294001	19.09.2011	19.09.2016

Zdroj: Interní dokumenty společnosti TOSHULIN, a.s.

Tab. 4.6 Přehled ochranných známek společnosti TOSHULIN, a.s.

Znění ochranné známky	Číslo zápisu	Datum přihlášení	Platnost
TOSHULIN – kombinovaná (bar.)	225 759	15.02.1996	15.02.2016
H – kombinovaná (barevná)	199 056	15.02.1996	15.02.2016
H TOSHULIN – kombin. (černobílá)	195 968	15.04.1996	15.04.2016
TOSHULIN – slovní (černobílá)	206 183	24.04.1996	24.04.2016
POWERTURN – kombin. (černobílá)	227 995	13.04.2000	13.04.2020
POWERTURN – slovní (černobílá)	234 983	13.04.2000	13.04.2020

H TOSHULIN – kombin. (barevná)	241 231	07.02.2001	07.02.2021
TOSHULIN - slovní gra. (barevná)	240 691	02.03.2001	02.03.2021
BASICTURN – kombin. (černobílá)	320759	11.05.2011	11.05.2021
EXPERTURN – kombin. (černobílá)	485597	11.05.2011	11.05.2021
FORCETURN – kombin. (černobílá)	485598	11.05.2011	11.05.2021
Mezinárodní			
POWERTURN – kombin. (černobílá)	749085	13.04.2000	13.10.2020
BASICTURN – kombin. (černobílá)	1104385	11.05.2011	20.09.2021
EXPERTURN – kombin. (černobílá)	1104386	11.05.2011	20.09.2021
FORCETURN – kombin. (černobílá)	1102408	11.05.2011	20.09.2021
Evropské společenství			
TOSHULIN – slovní (černobílá)	3981362	10.08.2004	10.08.2024
TOSHULIN – obrazová. (barevná)	3981371	10.08.2004	10.08.2024
H TOSHULIN – obrazová (barevná)	3981388	10.08.2004	10.08.2024
USA			
POWERTURN – kombin. (černobílá)	2714051	25.07.2000	06.05.2023
Kanada			
POWERTURN – kombin. (černobílá)	TMA567673	02.06.2000	19.09.2017

Zdroj: Interní dokumenty společnosti TOSHULIN, a.s.

4.3. Informace o obchodním vztahu (transakci)

4.3.1. Produkty a služby realizované v rámci skupiny spojených osob

Výrobní program společnosti TOSHULIN, a.s. je zaměřen na svislé soustruhy a svislá obráběcí centra. Je založen na dlouholetých zkušenostech a moderních řešeních. Konstrukční tým společně s přesnou výrobou umožňuje realizovat stroje o průměrech desky 800 – 6 000 mm dle individuálních potřeb zákazníků v těch nejnáročnějších aplikacích. Stroje společnosti TOSHULIN, a.s. jsou schopny integrovat různé technologie třískového obrábění jako je soustružení, frézování, broušení, vrtání a jsou tedy schopny přinést komplexní řešení na nejvyšší úrovni širokému spektru zákazníků.

Produkty společnosti TOSHULIN, a.s. jsou aplikovatelné v letectví, energetickém průmyslu, dopravním průmyslu, všeobecném strojírenství, těžebním průmyslu a petrochemickém průmyslu. V oblasti leteckého průmyslu dodává společnost stroje

především pro výrobu částí proudových motorů. Know-how společnosti, spojující vývoj svislých soustruhů a technologie potřebné pro obrábění moderních těžkoobrobitelných kovů jako je titan a jeho slitiny, učinili společnost jedním z lídrů v oblasti výroby svislých soustruhů pro letecký průmysl. V oblasti energetického průmyslu vyvinula společnost stroje vyznačující se vysokou přesností a variabilitou. Vyrábí přesné dílce velkých rozměrů používaných v zařízeních na výrobu energie (turbíny, větrné elektrárny). Stroje umožňují víceosé obrábění a mohou být také vybaveny speciální technologií, která umožňuje obrábět celý obrobek na jedno upnutí. Výroba přesných ložisek velkých rozměrů je ukázkovým příkladem schopností společnosti v tomto odvětví.

Další oblastí využití strojů společnosti TOSHULIN, a.s. je průmysl dopravní. Společnost vyvinula svislá obráběcí centra a výrobní linky určené pro vysoký výkon simultánního obrábění železných kol se dvěma nástroji. Společnost dodává stroje na výrobu kol pro lokomotivy a železniční vozidla a dále do sektorů námořní a pozemní nákladní dopravy. V oblasti všeobecného strojírenství díky schopnosti individualizace strojů společnost vyrábí stroje dle jednotlivých potřeb zákazníků a typu jejich výroby. Poslední oblastí užití strojů společnosti TOSHULIN, a.s. je těžební a petrochemický průmysl. Do této oblasti společnost dodává stroje s vysokou přesností řadě firem. Stroje jsou používány pro výrobu částí speciálních armatur, čerpadel a vrtných zařízení. Know-how firmy, spojující vývoj svislých soustruhů a technologie potřebné pro obrábění, učinil TOSHULIN, a.s. jedním z lídrů ve své oblasti.

Společnost TOSHULIN, a.s. se kromě výroby produktů zaměřuje i na služby související s provozem vyrobených produktů. Významnou aktivitou společnosti jsou modernizace a generální opravy obráběcích strojů. Oddělení zaměřené právě na tyto služby má své technické zázemí, podpořené vlastní silnou konstrukční kanceláří a dlouholetými zkušenostmi. Společnost nabízí svým zákazníkům vysoce kvalitní provedení generálních oprav a modernizací, které jsou založeny na spojení kvalitních mechanických částech strojů s nejmodernějšími elektronickými komponenty od renomovaných firem. Cílem společnosti je dodávat produkty vysoké technické úrovně. Preferuje pružný a osobní přístup k zákazníkům. Nedílnou součástí aktivit společnosti je komplexní péče o stroje po jejich prodeji. Péče mimo jiné zahrnuje servis v záruční době, specifikace závad „dálkové diagnostiky“, dodávky náhradní dílů, školení pracovníků obsluhy a údržby a technologickou podporu.

4.3.2. Rozsah obchodních transakcí

Společnost TOSHULIN, a.s. obchoduje se spojenými osobami v rámci skupiny TOSHULIN. Objemy transakcí, které jsou zobrazeny v následujících Tab. 4.7 a 4.8, jsou ze vzájemné fakturace z pohledu TOSHULIN, a.s. Ostatní spojené osoby mezi sebou vzájemně neobchodují. V rámci dokumentace je tak nezbytné vytvořit a zdůvodnit tvorbu převodních cen společnosti TOSHULIN, a.s. vůči daným spojeným osobám. Transakce jsou uvedeny za poslední 3 roční období.

Tab. 4.7. Rozsah obchodních transakcí TOSHULIN, a.s. vůči spojeným osobám – přijatá plnění (v tis. Kč)

Spojená osoba	2012	2013	2014
STROJIMPORT a.s.	0	10	0
STROJIMPORT GmbH, Export-Import	226	30	706
STROJIMPORT GmbH	0	0	0
TOSHULIN Russia	5 492	4 345	10 110
TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd.	0	0	0
MODIKOV, s.r.o.	55 815	44 691	60 442

Zdroj: Interní dokumenty společnosti TOSHULIN, a.s.

Tab. 4.7 zobrazuje rozsah přijatých plnění společnosti TOSHULIN, a.s. od spojených osob. Ze strany české a rakouské dceřiné společnost STROJIMPORT, a.s. a STROJIMPORT GmbH nedochází k častým transakcím. Jak lze vidět v dané tabulce plnění od rakouské společnosti jsou na nule, u české společnosti je jedinou odlišností rok 2013. V tomto roce došlo k transakcím, které se týkaly hlavně prodeje náhradních dílů. Jinak tomu je v případě německé dceřiné společnosti STROJIMPORT GmbH, Export-Import, kdy pravidelně dochází k určitým plněním. Tato plnění se v jednotlivých letech velmi liší, což je způsobeno mimo jiné velikostmi zakázek. Plnění se opět týkala prodeje náhradních dílů. Přijatá plnění v rámci obchodování se zahraniční ruskou dceřinou společností se v uvedených letech pohybují v řádech milionu korun. Je to způsobeno garančním servisem na dodané stroje ze strany ruské společnosti. Nejmladší dceřiná společnost neposkytuje žádná plnění společnosti TOSHULIN, a.s.

Sesterská společnost MODIKOV, s.r.o. je zcela jiným případem. Ze strany společnosti dochází k velkému objemu transakcí. Společnost MODIKOV, s.r.o. je

hlavním dodavatelem hutního materiálu pro TOSHULIN, a.s. Jedná se o to, že společnost má sídlo přímo vedle sídla společnosti TOSHULIN, a.s. Dochází tak ke snížení nákladů na dopravu materiálu ze strany TOSHULIN, a.s.

Následující Tab. 4.8 naopak zobrazuje plnění uskutečněná ze strany TOSHULIN, a.s. Jedná se o produkty a služby uskutečněné společností TOSHULIN, a.s. vůči spojeným osobám.

Tab. 4.8. Rozsah obchodních transakcí TOSHULIN, a.s. vůči spojeným osobám – uskutečněná plnění (v tis. Kč)

Spojená osoba	2012	2013	2014
STROJIMPORT a.s.	29 478	66 186	1 894
STROJIMPORT GmbH, Export-Import	97 749	202 959	180 899
STROJIMPORT GmbH	22 812	1 859	1 211
TOSHULIN Russia	6 762	2 608	90 004
TOSHULIN Machine Tools Co., Ltd.	0	45	42
MODIKOV, s.r.o.	11 044	12 299	7 590

Zdroj: Interní dokumenty společnosti TOSHULIN, a.s.

Uskutečněná plnění vůči české dceřiné společnosti se v jednotlivých letech velmi liší. V roce 2012 dosahovaly téměř 30 mil Kč, o rok později bez mála 70 mil Kč. Rok 2014 byl velmi neuspokojivým, jelikož celková plnění nedosáhla ani 2 mil Kč. V porovnání s předchozími lety došlo k obrovskému poklesu. Důvodem bylo málo zakázek v rámci ČR. Jiná situace je v případě německé dceřiné společnosti, kde se plnění v uvedených letech pohybují od 100 až do 200 mil Kč za rok. V roce 2012 byla plnění téměř 100 mil Kč, v následujícím roce však došlo k dvojnásobnému nárůstu, výše plnění dosáhla přes 200 mil Kč. V roce 2014 došlo k mírnému poklesu oproti předchozímu období. V rámci rakouské dceřiné společnosti je situace nepříznivá. V roce 2012 došlo k plněním ve výši téměř 23 mil Kč, následující období byly výše nesrovnatelně nižší, nedosáhly ani 2 mil Kč. Důvodem byl nízký objem přijatých zakázek ze strany rakouských odběratelů. Zahraniční plnění vůči ruské dceřiné společnosti byly v letech 2012 a 2013 spíše nižší v porovnání s následujícím obdobím. Pohybovali se \pm 5 mil Kč. Obrovský nárůst nastal v roce 2014, kdy celková uskutečněná plnění dosáhla přes 90 mil Kč. Důvodem bylo získání zakázky několika strojů pro ruského odběratele. Ze strany dceřiné společnosti v Číně zatím nedochází

k vysokým hodnotám plnění. V roce 2013 i 2014 se pohybovaly plnění v řádech desítek tisíc korun.

Společnost TOSHULIN, a.s. uskutečňuje plnění i vůči „sesterské“ společnosti MODIKOV, s.r.o. Jedná se zejména o služby jako údržba, zprostředkování elektrické energie, plynu atp. (viz Kapitola 4.1.1). Výše plnění se v podstatě pohybuje v uvedených obdobích ve srovnatelné výši. V roce 2012 a 2013 okolo 12 mil Kč, mírný pokles v roce 2014 necelých 8 mil Kč.

4.3.3. Obchodní podmínky

Obchodní podmínky využívané při transakcích v rámci skupiny TOSHULIN jsou shodné s obchodními podmínkami využívanými při transakcích skupiny TOSHULIN s nezávislými podniky. Je tomu tak za účelem dodržení principu tržního odstupu. Při obchodních transakcích jsou dodržovány následující obchodní podmínky.

a) Úvodní ustanovení

Tyto Obchodní podmínky společnosti TOSHULIN, a.s., se sídlem v Hulíně upravují práva a povinnosti smluvních stran a právní vztahy, vyplývající ze smlouvy o dílo uzavřené dle ustanovení § 2586 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) nebo rámcové smlouvy o dílo uzavřené dle ustanovení § 1746 odst. 2 občanského zákoníku mezi TOSHULIN, a.s. jako zhotovitelem a druhou stranou jako objednatelem (dále jen „Objednatel“) (dále jen „Smlouva o dílo“).

V případě, že Smlouva o dílo stanovuje něco jinak, než je obsaženo v těchto Obchodních podmínkách, ustanovení Smlouvy o dílo mají přednost před ustanoveními Obchodních podmínek. Tyto Obchodní podmínky mají přednost před těmi ustanoveními zákona, která nemají donucující povahu.

b) Platnost Nabídky na uzavření Smlouvy o dílo

Pokud se smluvní strany nedohodnou jinak, nebo pokud není v Nabídce ujednáno jinak, Nabídka na uzavření Smlouvy o dílo (dále jen „Nabídka“) bude platná po dobu 30 dní ode dne, kdy osoba, které je nabídka určena, obdrží tuto nabídku.

c) Provedení díla

TOSHULIN, a.s. se provede dílo na své vlastní náklady a na své vlastní riziko v časové lhůtě ujednané ve Smlouvě o dílo, a pokud tato lhůta není přesně stanovena, tak v přiměřené době s ohledem na charakter díla. Tato lhůta bude prodloužena o délku období, během něhož je Objednatel v prodlení s poskytnutím spolupráce potřebné pro realizaci díla nebo při plnění jakýchkoliv svých povinností dle Smlouvy o dílo a s těmito Obchodními podmínkami. Objednatel se zavazuje provedené dílo převzít na základě oznámení o dokončení díla ze strany TOSHULIN, a.s.

Objednatel je povinen informovat TOSHULIN, a.s. o všech okolnostech, které ovlivní nebo by mohly ovlivnit splnění jeho povinností v souladu se Smlouvou o dílo (např. je povinen podat zprávu ohledně nepřipravenosti montážního prostoru, atd.), okamžitě poté, co se dozví o takové okolnosti. Objednatel je odpovědný za jakékoliv škody, které mohou vzniknout TOSHULIN, a.s. v důsledku opožděného oznámení, týkajícího se výše uvedených skutečností. TOSHULIN, a.s. postupuje při provádění díla samostatně a není vázán žádnými instrukcemi Objednatele. TOSHULIN, a.s. je oprávněn pověřit realizací díla třetí stranu. V případě realizace díla třetí stranou nese TOSHULIN, a.s. stejnou odpovědnost, jako by dílo bylo provedeno TOSHULIN, a.s.

d) Věci, určené pro provedení díla

Věci, které Objednatel zajistí pro provedení díla, budou zaslány do TOSHULIN, a.s. bez zbytečné prodlevy v návaznosti na uzavření Smlouvy o dílo. Věci, které Objednatel zajistí pro provádění kontrolních zkoušek, musí být zaslány do TOSHULIN, a.s. v dostatečné době před dohodnutým konečným termínem pro jejich provedení. Má se za to, že cena věcí je zahrnuta v ceně díla a že se cena díla o cenu dodané věci nesnižuje.

V případě, že Objednatel neposkytne příslušné věci včas, je TOSHULIN, a.s. oprávněn:

- zakoupit tyto věci jménem Objednatele a na jeho účet. Objednatel je následně povinen uhradit jejich prodejní cenu a veškeré nutné náklady spojené s jejich nákupem, bez zbytečné prodlevy od okamžiku, kdy o to TOSHULIN, a.s. požádá.
- přerušit provádění Smlouvy o dílo na základě prodlení na straně Objednatele až do doby dodání příslušných věcí nebo součinnosti. Lhůta

sjednaná pro provedení díla se tímto prodlužuje o dobu prodlení Objednatele.

- Objednatel nese riziko poškození věcí, které zakoupil pro provedení díla a zůstává jejich vlastníkem až do té doby, kdy se v důsledku zpracování stanou neoddělitelnou součástí předmětu díla. TOSHULIN, a.s. je povinen během 1 měsíce po dokončení díla nebo po ukončení povinnosti provést požadované dílo, vrátit Objednatelovi všechny věci, které byly Objednatelem dodány a které nebyly použity při realizaci díla. Všechny přidružené náklady ponese Objednatel.

e) Způsob provedení díla

TOSHULIN, a.s. je povinen bez zbytečné prodlevy upozornit Objednatele na nevhodný charakter jakýchkoliv věcí dodaných Objednatelem, nebo instrukcí poskytnutých Objednatelem vzhledem k provedení díla, jestliže tuto nevhodnost bylo možné zjistit na základě potřebné péče. Pokud by nevhodné věci nebo nesprávné směrnice bránily řádnému provedení díla, bude TOSHULIN, a.s. povinen přerušit realizaci díla v nutném rozsahu, dokud nenastane výměna příslušných věcí nebo TOSHULIN, a.s. neobdrží změnu instrukcí Objednatele, nebo dokud nedostane písemné sdělení Objednatele, že trvá na provedení díla s využitím předaných věcí a/nebo daných pokynů. Lhůta pro dokončení díla, bude prodloužena o délku doby, během níž bylo potřebné pozastavit provádění díla. TOSHULIN, a.s. má kromě toho právo na úhradu nákladů, spojených s pozastavením provádění díla, nebo s použitím nevhodných věcí do té doby, než bylo možné určit jejich nevhodnost.

Pokud TOSHULIN, a.s. splní své povinnosti, jak je uvedeno v předchozím odstavci, nebude odpovědný za nemožnost dokončit dílo, nebo nebude odpovědný za jakékoliv vady dokončeného díla, způsobené nevhodnými věcmi nebo nesprávnými pokyny, v případě, že Objednatel písemnou formou trval na jejich využití při realizaci díla. V případě nedokončení díla má TOSHULIN, a.s. právo na cenu dohodnutou ve Smlouvě o dílo.

f) Splnění povinnosti provést dílo

TOSHULIN, a.s. splní svoji povinnost provést dílo jeho řádným dokončením a předáním předmětu díla Objednatelovi na dohodnutém místě (dále jen „Místo předání“). V případě, že Místo předání nebylo předem ujednáno a Smlouva o dílo

zahrnuje povinnost společnosti TOSHULIN, a.s. zařídit dodání předmětu díla, uskuteční se předání předmětu díla v dobu jeho předání prvním dopravci, který bude provádět přepravu do jeho místa určení.

Jestliže Smlouva o dílo neurčuje ani Místo předání ani nestanovuje povinnost společnosti TOSHULIN, a.s. zařídit předání předmětu díla, předání se uskuteční na místě, kde bylo dílo realizováno v souladu se Smlouvou o dílo. Pokud toto místo není definováno ve Smlouvě o dílo, předání se uskuteční na místě, o kterém byl Objednatel již informován, nebo si měl být vědom v době uzavření Smlouvy o dílo, že tam TOSHULIN, a.s. bude provádět dílo. V situacích, které nejsou jednoznačně pokryté předchozím odstavcem tohoto článku, se provede předání díla na místě, kde má TOSHULIN, a.s. své sídlo nebo organizační útvar, za předpokladu, že sdělení Objednatelovi o tomto místě je dodáno v příslušnou dobu.

g) Cena za dílo a její platba

Objednatel se zavazuje zaplatit cenu za dílo podle následujících podmínek:

- 35% ceny do 14 dnů od uzavření Smlouvy o dílo (po podepsání Smlouvy o dílo Objednatelem a TOSHULIN, a.s.),
- 65% ceny prostřednictvím dokumentárního akreditivu.

Dokumentární akreditiv, v souladu s předchozím odstavcem, bude neodvolatelný a dostupný pro TOSHULIN, a.s. během 14 dnů po podepsání Smlouvy o dílo. Platba bude podmíněná předložením faktury TOSHULIN, a.s. požadující platbu ceny za dílo, nebo její části a předáním dodacího listu ze strany TOSHULIN, a.s. podepsaného Objednatelem prokazující, že předmět díla byl předán Objednatelovi v souladu s předchozím článkem.

Jestliže Smlouva o dílo zahrnuje povinnost společnosti TOSHULIN, a.s. dodat dílo Objednatelovi a jestliže je část ceny za dílo splatná po přijetí díla Objednatelem od dopravce, je Objednatel povinen zaplatit dohodnutou část nákladů na dílo během dohodnutého časového limitu, i když dílo nebylo dodáno během této doby, avšak zakládá se to výhradně na skutečnostech, které jsou v rámci odpovědnosti Objednatele. V případě, že se TOSHULIN, a.s. a Objednatel dohodnou po uzavření Smlouvy o dílo na úpravě díla a neujednají dopady této úpravy na cenu za dílo, Objednatel je povinen zaplatit minimálně cenu za dílo ujednanou ve Smlouvě o dílo. Jestliže úprava díla (při zohlednění rozsahu možných nevyhnutných různých činností, nezbytných nákladů spojených s provedením díla a nákupu věcí, potřebných pro

provedení díla) má za následek zvýšené náklady, které TOSHULIN, a.s. musí nezbytně zaplatit na realizaci pozměněného díla, dojednaná cena za dílo bude navýšena o tyto náklady.

h) Výhrada vlastnického práva

Objednatel nabyde vlastnické právo k dílu okamžikem jeho převzetí. Do té doby není oprávněn volně disponovat dílem, právně nebo fakticky, s výjimkou použití díla na výrobu komponentů, produktů nebo jiné produkce, v souladu s prováděním legitimní obchodní činnosti Objednatele a za žádných okolností Objednatel nebude oprávněn prodat dílo třetí straně. Objednatel není rovněž oprávněn bez předchozího písemného souhlasu TOSHULIN, a.s. zasahovat jakýmkoliv způsobem do hardware a / nebo software, kterým je dílo vybaveno v době dodávky díla Objednatelovi.

i) Instalace předmětu díla

Jestliže Smlouva o dílo určuje povinnost společnosti TOSHULIN, a.s. instalovat předmět díla, je TOSHULIN, a.s. oprávněn provést tuto instalaci vlastními zaměstnanci nebo prostřednictvím třetích stran. Instalace není zahrnuta v ceně díla a bude provedena na náklady Objednatele.

j) Ručení za závady; záruka

TOSHULIN, a.s. je odpovědný za vady díla, které existují v době předání předmětu díla. TOSHULIN, a.s. není odpovědný za vady díla, jestliže jsou tyto vady způsobeny použitím věcí, které mu byly předány Objednatelem za účelem jejich použití, v případě, že TOSHULIN, a.s. i přes potřebnou péči nemohl rozpoznat nevhodnost těchto věcí, nebo v případě, že TOSHULIN, a.s. upozornil na tuto skutečnost Objednatele a Objednatel trval na jejich dalším používání. TOSHULIN, a.s. rovněž není odpovědný za vady, způsobené dodržováním nevhodných instrukcí, které mu dal Objednatel, jestliže TOSHULIN, a.s. upozornil na nevhodnost těchto instrukcí a jestliže Objednatel trval na jejich dodržování, nebo jestliže TOSHULIN, a.s. nebyl schopen rozpoznat tuto nevhodnost.

TOSHULIN, a.s. uděluje Objednateli záruku za jakost díla a zaručuje se, že dílo bude po záruční dobu způsobilé k použití pro obvyklý účel nebo že si zachová obvyklé vlastnosti. Záruční doba je 12 měsíců od předání díla Objednatelovi, nebo 3 800 provozních hodin předmětu díla a končí uplynutím těchto 12 měsíců nebo provozem

předmětu díla po dobu 3 800 hodin; nejpozději však záruční doba skončí 16 měsíců po expedici předmětu díla z TOSHULIN, a.s. Jestliže je expedice předmětu díla opožděna kvůli důvodu, za který je odpovědný Objednatel, výše uvedená maximální záruční doba začne v den, následující po datu výskytu události, která způsobila zpoždění expedice. Jestliže během záruční doby předmět díla přestane splňovat podmínky, uvedené v předchozím odstavci tohoto článku, Objednatel je oprávněn pouze požádat TOSHULIN, a.s., aby bezplatně poskytl náhradu poškozené části předmětu díla a aby provedl opravu předmětu díla. Toto neplatí, jestliže:

- a. poškozená část předmětu díla se používá obvyklým způsobem během provozu předmětu díla a její životnost během provozu předmětu díla je kratší, než záruční doba,
- b. poškozená část předmětu díla byla vystavena škodlivému vlivu, neslučitelnému s řádným používáním předmětu díla,
- c. škoda byla způsobena Objednatelem, nebo třetí stranou, nebo zásahem vyšší moci,
- d. v případě, že Smlouva o dílo vyžaduje od TOSHULIN, a.s., aby provedl instalaci díla, a dílo nebylo přijato na místě instalace prováděné TOSHULIN, a.s. nebo třetí stranou, která je odpovědná za provedení instalace, v neporušeném a kompletním balení,
- e. instalace a / nebo oprava předmětu díla nebyla provedena TOSHULIN, a.s. nebo třetími stranami, určenými TOSHULIN, a.s.,
- f. předmět díla a jeho části nebyly před instalací a v jejím průběhu skladovány ve vhodných místnostech, jestliže Smlouva o dílo vyžaduje od TOSHULIN, a.s., aby provedl instalaci předmětu díla,
- g. Objednatel nechránil předmět díla nebo jeho části před ztrátou, zničením nebo poškozením,
- h. Objednatel nepoužíval předmět díla nebo jeho část v souladu s instrukcemi TOSHULIN, a.s., které jsou výslovně uvedené v návodu k použití,
- i. poškozená část předmětu díla není dodána Objednatelem na jeho vlastní náklady do TOSHULIN, a.s. a
- j. Objednatel nepožádal písemnou formou o dodávku náhrady za poškozenou část předmětu díla během záruční doby.

k) Oznámení závad

Všechny závady předmětu díla musejí být oznámeny TOSHULIN, a.s. písemnou formou, bez zbytečné prodlevy poté, co Objednatel zjistí tyto závady nebo v případě, že je měl zjistit při náležité pozornosti. Od Objednatele se zejména vyžaduje, aby sledoval produkty, vyráběné prostřednictvím díla. Jinak Objednatel nemá právo požadovat od TOSHULIN, a.s. zaplacení jakýchkoliv nároků, vyplývajících ze závad díla. TOSHULIN, a.s. rovněž nebude v tomto případě odpovědný za jakékoliv škody spojené s provozem předmětu díla.

l) Dohoda o důvěrných informacích

Veškeré skutečnosti obchodní, výrobní, a technické povahy, které si smluvní strany zpřístupnily v souvislosti se Smlouvou o dílo, jsou předmětem obchodního tajemství a smluvní strany se zavazují, že neuveřejní, nezpřístupní třetí osobě ani nepoužijí ve svůj prospěch nebo ve prospěch třetího takové informace přímo či nepřímo při plnění povinností ze Smlouvy o dílo nebo v souvislosti s ní. Pokud se smluvní strany nedohodnou jinak, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všech okolnostech, o nichž se v souvislosti se Smlouvou o dílo dozvěděly i poté, kdy zanikla ostatní práva a povinnosti plynoucí ze Smlouvy o dílo. V takovém případě jsou smluvní strany povinny předat zpět případné obdržené důvěrné informace, případně takové informace protokolárně zničit. Smluvní strany jsou rovněž povinny dbát o nepoškození dobrého obchodního jména druhé strany. Porušení těchto povinností zakládá závazek k náhradě škody.

m) Závěrečná ustanovení

Práva a povinnosti a právní vztahy plynoucí ze Smlouvy o dílo uzavřené TOSHULIN, a.s. a Objednatelem se řídí těmito Obchodními podmínkami okamžikem nabytí účinnosti Obchodních podmínek, tj. okamžikem jejich podepsání TOSHULIN, a.s. a Objednatelem, a nebyly-li podepsány okamžikem uzavření Smlouvy o dílo, která na ně odkazuje. Není-li uvedeno jinak, řídí se práva a povinnosti a právní vztahy plynoucí ze Smlouvy o dílo, jakož i z těchto Obchodních podmínek, právním řádem České republiky a to včetně vztahů vzniklých porušením Smlouvy o dílo a/nebo porušením těchto Obchodních podmínek.

Smluvní strany vylučují pro případ uzavírání Smlouvy o dílo použití § 1740 odst. 3 a § 1751 odst. 2 občanského zákoníku, které stanoví, že smlouva je uzavřena i tehdy,

kdy nedojde k úplné shodě projevů vůle smluvních stran. Tyto Obchodní podmínky nahrazují nově v celém rozsahu veškeré předchozí všeobecné obchodní podmínky TOHULIN, a.s., které byly odsouhlaseny a podepsány TOHULIN, a.s. a Objednatelem. Všechny spory, vyplývající ze smluvního vztahu, uzavřeného mezi TOSHULIN, a. s. a Objednatelem a ve vztahu s ním, budou s vyloučením pravomoci obecných soudů rozhodovány s konečnou platností v rozhodčím řízení u Rozhodčího soudu při Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky se sídlem v Praze, a to podle jeho Řádu a Pravidel třemi rozhodci ustanovenými podle tohoto Řádu, přičemž rozhodčí řízení se bude konat ve Zlíně.

4.4. Informace o způsobu tvorby převodních cen

Převodní ceny jsou stanoveny dle metody uvedené ve Směrnici OECD. Jedná se o jednu metodu ze skupiny metod tradičních. Skupina TOSHULIN nyní zahrnuje mateřskou společnost a čtyři dceřiné společnosti, z nichž jedna vlastní další dvě dceřiné společnosti. V neposlední řadě lze do skupiny spojených osob začlenit i jednu „sesterskou“ společnost. Pro tvorbu převodních cen, aby bylo dosaženo principu tržního odstupu, je nutné zvolit metodu, která pro danou situaci bude nejvhodnější. V případě skupiny TOSHULIN se bude jednat o metodu srovnatelné nezávislé ceny. Tato metoda je základní metodou a podle Směrnice OECD je jednoznačně preferována. Metoda srovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných podmínek. Srovnatelnost musí být naplněna, jak v otázce produktu, tak i v otázce trhu a odběratele. Metoda se dělí na dva druhy – interní a externí (viz Kapitola 3.2.3.). Pro stanovení cen ve skupině TOSHULIN se využije interní způsob.

a) STROJIMPORT, s.r.o.

Česká dceřiná společnost STROJIMPORT, s.r.o. byla dříve samostatnou nezávislou společností. Vztah mezi TOSHULIN, a.s. a STROJIMPORT, s.r.o. byl nezávislý. Jednalo se o dva nezávislé subjekty, které spolu obchodovaly na běžném trhu. Již v té době docházelo k vzájemným transakcím mezi TOSHULIN, a.s. a STROJIMPORT, s.r.o., tak jak je tomu i dnes. Jelikož se jednalo o nezávislé subjekty, jednalo se i o nezávislé respektive tržní ceny. Tyto ceny zůstaly

nezměněny i po roce 2009, kdy došlo k odkoupení podílu STROJIMPORT, s.r.o. společností TOSHULIN, a.s. a tím ke spojení těchto osob.

b) Zahraniční dceřiné společnosti

Zahraniční dceřiné společnosti skupiny TOSHULIN se nachází v Rakousku, Německé spolkové republice, Ruské federaci a Čínské lidové republice. Jedná se o zprostředkovatele realizace produktů TOSHULIN, a.s. v daných zemích. Ceny, za které TOSHULIN, a.s. předává daným společnostem produkty, jsou teritoriálně nastaveny. To znamená, že ceny jsou stanoveny na základě kalkulací a pro všechny společnosti ale i ostatní odběratele stejně. Společnost TOSHULIN, a.s. totiž dodává stroje nejen zahraničním spojeným osobám v rámci skupiny TOSHULIN ale zároveň i dalším zahraničním subjektům. Tyto subjekty nemají se společností TOSHULIN, a.s. žádné vzájemné vztahy. Jedná se tak o nezávislé subjekty. Ceny, za které se obchoduje v těchto případech lze považovat za ceny nezávislé respektive tržní. Společnost TOSHULIN, a.s. splňuje podmínky principu tržního odstupu.

Tvorba převodních cen je tématem, o něž se v posledních letech finanční správa velkou měrou zajímá. Pracovníci jsou školeni na tuto problematiku a stávají se tak specialisty na dané téma. V roce 2012 vnikl Specializovaný finanční úřad, který zaměřuje své kontroly na společnosti, které mají roční obrat více než 2 mld. Kč a zároveň i na společnosti, které uskutečňují transakce se zahraničními spojenými osobami⁵. Společnosti takto obchodující, by měly vytvořit dokumentaci k transferovým cenám. Ověření její vypovídající schopnosti mohou provést v rámci předběžných cenových dohod - APA (viz. Kapitola 3.2.2). Od začátku roku 2006 do července roku 2012 celkem 156 společností podalo žádost APA. 87 žádostí bylo schváleno, 35 odmítnuto a o zbytku nebylo rozhodnuto⁵.

⁵ Zdroj: 2014 Global Transfer Pricing Tax Authority Survey.

5. Závěr

Kapitálové společnosti, jako daňoví poplatníci, jsou významnými plátcí daně z hlediska výše daňové povinnosti. Pro stát představují důležitou složku příjmů. Daňové správy se čím dál častěji zaměřují na provádění kontrol převodních cen a zpřísňují pravidla posouzení nastavení převodních cen, jež jsou součástí daňových základů. Společnosti se na jedné straně snaží upravovat svůj daňový základ na co nejnížší výši, na druhou stranu se snaží o jeho optimalizaci, aby i ze strany státu byl přijatelný.

Oblast převodních cen se v posledních několika letech významně posunula, a to nejen na mezinárodní úrovni ale i v České republice. Daňové správy zintenzivnily a zpřísnily kontroly zaměřené právě na problematiku převodních cen. Tyto kontroly se tak staly součástí běžných daňových kontrol. Navíc správci daně jsou přímo školeni na danou problematiku. Důkazem rostoucího zájmu správců daně o transferové ceny potvrzuje i fakt, že vznikla nová povinná příloha daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob k transakcím se spojenými osobami. V příloze bude účetní jednotka podávat přehled o transakcích se spojenými osobami.

Cílem práce byla tvorba dokumentace k převodním cenám. Stěžejními dokumenty, dle kterých byla dokumentace vytvořena, jsou Pokyny MF D – 332, D – 333 a D – 334, dále Směrnice OECD. Obsahem dokumentace jsou v první řadě informace o skupině propojených podniků. Společnost TOSHULIN, a.s. má několik dceřiných společností a jednu sesterskou společnost. Se všemi obchoduje. Důležitými údaji byly podrobný popis podnikatelské činnosti, identifikace jednotlivých spojených osob, popis vlastnické a organizační struktury, přehled hospodářských výsledků nejméně za poslední 3 období, rozdělení funkcí a rizik ve skupině, atp. Další částí dokumentace jsou informace o účetní jednotce samotné. Následně byly popsány obchodní transakce, ke kterým v rámci skupiny dochází. Poslední částí je uvedení způsobu tvorby převodních cen. V této části je zdůvodněna metoda, pomocí které se ceny stanovily. V případě TOSHULIN, a.s. se jednalo o jednu ze základních metod a to metodu srovnání nezávislé ceny. Díky této metodě je zaručen soulad s principem tržního odstupu.

Zpracovaná dokumentace k tvorbě převodních cen společnosti TOSHULIN, a.s. bude uložena ve společnosti pro případ daňové kontroly. Společnost požádala o

vypracování dané dokumentace. Práce má tak i praktické využití. V průběhu zpracování dokumentace pro TOSHULIN, a.s. byly odpovědné pracovníce velmi ochotné a dobře se s nimi komunikovalo. Vždy zodpověděly všechny dotazy a poskytly potřebné dokumenty. V případě finanční kontroly společnost předloží uvedenou dokumentaci. V následujících letech bude nutné aktualizovat jednotlivé části. V případě, kdy jsou transakce řádně zdokumentovány a doloženy, je pak na správci daně, aby převodní ceny a předložené podklady rozpoznal, sám doložil odlišné tržní ceny a dokázal, že právě tyto částky odpovídají principu tržního odstupu.

Problematika transferových cen je aktuálním tématem. Jedná se o poměrně podrobnou záležitost, i přes snahu finanční úřadů o zjednodušení a minimalizování požadavků na danou dokumentaci. Povinnost tvorby dokumentace k převodním cenám zatím není v české právní úpravě stanovena, její tvorba je pouze doporučena. I přes to pro předcházení komplikací by měly společnosti, které provádí transakce se spojenými osobami, ať už v rámci tuzemska nebo zahraničí, danou dokumentaci vytvořit.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné publikace:

- [1] JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích*. Praha: GRADA, 2014. 96 s. ISBN 978-80-247-4834-4.
- [2] SKÁLOVÁ, Jana a Pěva ČOUKOVÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 430 s. ISBN 978-80-7357-485-7.
- [3] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6.
- [4] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností (daňové a právní souvislosti)*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.
- [5] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

Ostatní zdroje:

- [6] 70/1997 FZ. Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (aktualizováno k 22. červnu 2010)
- [7] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Pokyn Ministerstva financí D – 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.
- [9] Pokyn Ministerstva financí D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami.
- [10] Pokyn Ministerstva financí D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.
- [11] Pokyn Generálního finančního ředitelství D – 6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- [12] Pokyn Generálního finančního ředitelství D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými/sdruženými podniky.
- [13] Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. (2009/C 322/01)
- [14] Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci společného fóra EU o převodních cenách v oblasti předcházení sporů a postupů při řešení sporů a o obecných zásadách pro předběžné cenové dohody v EU. SEK (2007) 246.
- [15] <http://www.finance.cz/zpravy/finance/>
- [16] <http://www.financnisprava.cz/>
- [17] <http://www.danarionline.cz/>
- [18] <http://www.justice.cz/>
- [19] KPMG. *Horizonty. Magazín pro top management*. 2013. Dostupné z <http://www.kpmg.cz>.
- [20] EENST&YOUNG. *2014 Global Transfer Pricing Tax Authority Survey*. 2014. Dostupné z [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/\\$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf)

SEZNAM ZKRATEK

APA	předběžná cenová dohoda
EU TPD	koncept evropské dokumentace k převodním cenám – EU Transfer Pricing Documentation
FO	fyzická osoba
FÚ	Finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství v Praze
MF	Ministerstvo financí ČR
NNP	nadnárodní podnik
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
PO	právnícká osoba
VH	výsledek hospodaření
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZK	základní kapitál

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

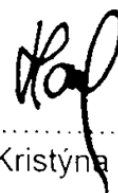
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);

- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě 20. 4. 2015



.....
Bc. Kristýna Hanáčková

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Pokyn Ministerstva financí D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami.

Příloha č. 2: Pokyn Ministerstva financí D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.